

Тема 1. Суть і предмет аудиту. Проблеми розвитку аудиту

План вивчення теми

1. Економічна суть та об'єктивна необхідність аудиту.
2. Мета та завдання аудиту.
3. Поняття принципів аудиту та їх класифікація.
4. Класифікація аудиту.
5. Історичний розвиток аудиту та його становлення в Україні.
6. Відмінності аудиту від інших систем контролю.

1. Економічна суть та об'єктивна необхідність аудиту в умовах ринку

Поступовий перехід економіки України до ринку привів до появи і спільних підприємств, господарських товариств, бірж, комерційних банків, інвестиційних фондів. У зв'язку з виникненням підприємств з різними Фірмами власності стало зрозуміло, що система фінансового контролю в тому виді в якому вона існувала при адміністративно-командній системі правління не може захистити ні інтереси власника, ні інтереси держави.

В економічному плані всі ці власники відділені від своїх часток власності, що перебувають в різних господарюючих суб'єктах (акціонерних товариствах, довірчих товариствах, інвестиційних компаніях, комерційних банках...) тощо. В результаті чого не можуть володіти інформацією про використання цієї власності.

А власнику якраз необхідна об'єктивна і достовірна інформація про фінансовий стан підприємства, його потенціал і стабільність в майбутньому. Власник повинен знати на скільки ефективно використовуються вкладені ним у підприємство кошти.

Майнові інтереси всіх власників має захистити держава. Однак, в ринкових умовах господарювання, діючи форми фінансового контролю (ревізія) не можуть виконувати функції захисту майнових інтересів власників. Практика країн з ринковою економікою показує, що захистити інтереси власників може такий вид незалежного фінансового контролю, як аудит.

Крім того, в ринкових умовах господарювання, коли фінансове становище кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами зростає потреба в достовірній обліковій і звітній інформації про їх діяльність. Ця інформація потрібна: державним органам, власникам підприємств, інвесторам, кредиторам, постачальникам, акціонерам....

Таке підтвердження достовірності облікової і звітної інформації господарюючих суб'єктів надають незалежні експерти - аудиторі або аудиторські фірми.

В зарубіжних країнах, аудиторська перевірка - це норма без якої неможливий цивілізований бізнес. Без такої незалежної перевірки надто ризиковано вирішувати вкладати капітал у певну фірму. Чим більша фірма, тим більше підстав, щоб звернутись до послуг аудитора.

Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 року (зі змінами і доповненнями) аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству.

Нові умови господарювання (роздержавлення власності, створення самостійних підприємств, діяльність яких заснована на недержавних формах власності), зумовили необхідність виникнення та розвитку аудиту. Потреба в послугах аудиту є безумовною. Наведемо основні обставини, які підтверджують його необхідність:

- ✓ операції фірми (компанії) можуть бути численними і складними, інформацію про них користувачі не можуть одержати самостійно і потребують послуг аудитора;
- ✓ користувачі фінансової інформації, як правило не мають доступу до облікових записів підприємств, крім того, їм не вистачає досвіду роботи з обліковими документами, тому вони вимушені запрошувати професійних аудиторів для виконання ними роботи, яку самостійно виконати не можуть;
- ✓ наслідки рішень, які приймаються користувачами, можуть бути настільки значними для них, що достовірність і повнота інформації їм абсолютно необхідні.

Всі ці передумови привели до виникнення незалежного контролю, який дістав назву - аудит.

2. Мета та завдання аудиту

Основна мета аудиту - це формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарської діяльності, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку відповідно до вимог бухгалтерських стандартів та складання на основі цих даних фінансової звітності, узагальнення сформованої думки у аудиторському висновку, який надається замовнику.

Основним завданням аудиту є перевірка достовірності бухгалтерського обліку, звітності, інших даних, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства і формування на цій основі висновків про його реальний фінансовий стан.

Аудиторські фірми в процесі своєї діяльності, вирішують завдання пов'язані з наданням аудиторських послуг, якими є:

- ✓ перевірка достовірності бухгалтерської звітності, доцільності та законності здійснення господарських операцій;
- ✓ оцінка фінансово - господарської діяльності, розробка пропозицій щодо її ефективності;
- ✓ консультування з питань податків, постановки обліку та внутрішнього контролю, удосконалення організаційних форм і методів управління, а також інформаційної технології;
- ✓ допомога у відновленні обліку і складанні звітності;
- ✓ оцінка майна підприємства у зв'язку з приватизацією та для інших цілей;
- ✓ захист фінансових інтересів клієнта;
- ✓ наукові дослідження і проектування в галузі організації та методів обліку, контролю, структур і технологій управління;
- ✓ інформаційне обслуговування клієнтів;
- ✓ розробка проектів, експертних висновків та інших матеріалів, пов'язаних із створенням нових і реорганізацією діючих підприємств.

Виконання основних завдань направлене на задоволення потреб всіх користувачів звітності. Проте, аудитор на відміну від інших суб'єктів контролю виступає діловим партнером клієнта, який перевіряючи, повинен надавати різнобічну допомогу клієнту в усіх його справах. Тому аудит, паралельно з основними завданнями, виконує ряд функціональних завдань: завдання коригування, оперативного контролю, стратегічні завдання.

Завдання коригування – у випадку, якщо за результатами проведеного аудиту аудитором зроблені негативні висновки, він може, на прохання клієнта, видати рекомендації щодо виправлення помилок (але не виправляти їх).

Завдання оперативного контролю – систематичний контроль безпосередньо в процесі діяльності суб'єкта з метою попередження помилок або вибору оптимальних рішень (не приймати рішення, а допомогти в їх виборі).

Стратегічні завдання – обґрунтування оптимальної або пропонування альтернативної стратегії та перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання на підставі даних, одержаних в процесі аудиту.

3. Класифікація аудиту

На сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту в залежності від організаційних принципів та класифікаційних ознак.

1. По відношенню до суб'єкта перевірки аудит поділяється на:

- ✓ зовнішній;
- ✓ внутрішній.

Між внутрішнім і зовнішнім аудитом є багато спільних рис, зокрема обидва можуть охоплювати перевірку одного і того ж об'єкту, а також використовувати однакові методи перевірки. В той же час між ними є принципового характеру відмінності.

Зовнішній аудит в Україні здійснюють незалежні сертифіковані аудитори на договірній основі з суб'єктами господарської діяльності. Внутрішній аудит здійснюють висококваліфіковані штатні працівники самого підприємства (для них сертифікація і свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності не обов'язкові). Внутрішній аудитор звітується перед керівництвом підприємства, зовнішній звітується перед сторонніми користувачами інвесторами, власниками, акціонерами...

2. По відношенню до Закону "Про аудиторську діяльність" аудит поділяють на:

- ✓ обов'язковий
- ✓ необов'язковий.

Під терміном необов'язковий розуміють аудит, який здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, приватно за домовленістю, незалежно від того чи передбачена така перевірка законом. Аудит обов'язковий є необхідною мірою захисту інтересів замовника і держави від навмисного викривлення у звітності показників підприємницької діяльності.

3. За об'єктами контролю виділяють:

- ✓ аудит фінансової звітності,
- ✓ узгодженості,
- ✓ операційний (управлінський, перманентний).

Одним із найважливіших видів аудиторських послуг є аудит фінансової звітності. Основною метою і завданням цього виду аудиту є підтвердження достовірності показників звітності. Даний вид аудиту в більшості випадків проводиться сторонніми аудиторами.

Основною метою аудиту узгодженості є перевірка за дотриманням конкретних умов (процедур), норм, правил діяльності, що підписані персоналу адміністрацією підприємства. Цей вид аудиту може проводитися як самими співробітниками господарюючого суб'єкта, які виконують функції внутрішнього аудиту, так і стороннім зовнішнім аудитором.

Операційний аудит – це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму з метою оцінки його ефективності і надійності.

4. Залежно від об'єкту і мети виділяють:

- ✓ аудит звітності (фінансовий аудит) - полягає у перевірці звіту суб'єкту господарювання з метою дати висновок про правильність його складання відповідно до встановлених критеріїв;
- ✓ аудит на відповідність встановленим вимогам проводиться з метою перевірки дотримання конкретних процедур, норм або правил діяльності;
- ✓ аудит господарської діяльності полягає в систематичному аналізі господарської діяльності підприємства.

5. За масштабами роботи аудит поділяється на:

- ✓ загальний (за всіма питаннями аудиту фірми);
- ✓ локальний (за окремими напрямками аудиту).

6. З точки зору орієнтації аудит поділяють на три види:

- ✓ підтверджуючий – перевірка і підтвердження достовірності обліку і звітності;
- ✓ системно-орієнтований – аудиторська оцінка на основі аналізу системи внутрішнього контролю;
- ✓ аудит, який базується на ризику – аудит при якому виходячи з умов бізнесу клієнта перевірка проводиться вибірково в основному там, де ризик помилки і зловживань максимальний.

4. Історичний розвиток аудиту та його становлення в Україні.

Становлення аудиторського контролю припадає на початок 19 століття.

Вперше обов'язковий аудит виник у Великобританії в 1844 році, коли вийшла серія законів “Про компанії”, де передбачалося в обов'язковому порядку перевірка звітності й обліку, а також підтвердження її перед акціонерними товариствами.

Аналогічні закони приймаються у Франції 1867 рік, США 1887 рік, Німеччина 1931 рік. Особливий поштовх в розвитку аудиту дала світова економічна криза 1929-1933 років, коли почалося масове банкрутство акціонерних товариств, підприємств. Під впливом економічної кризи в 1934 році в США був опублікований документ "Перевірка фінансової звітності незалежними аудиторами", в якому були рекомендовані наступні процедури:

- ✓ вивчення інвентарної відомості;
- ✓ підтвердження дебіторської заборгованості.

В 1941 році в США з метою розвитку і вдосконалення професії внутрішнього аудитора був створений інститут внутрішніх аудиторів-практиків.

В Росії посада аудитора була запропонована в армії Петром 1. Спроби створення інституту аудиторів відбулися у 1889, 1912, 1928 роках. Сьогодні в Росії широко використовується незалежний аудит.

Початок інтернаціоналізації аудиту було покладено створенням у 1977 році в Мюнхені Міжнародної Федерації Бухгалтерів, котра на початку 80-х років розробила Кодекс професійних бухгалтерів, Міжнародних стандартів аудиту, Положень про державний і управлінський облік.

Україна, до 1991 року розвивалась як адміністративно – територіальна одиниця Росії. В 1989 році, з виникненням в Україні спільних підприємств в Києві було

створене дочірнє відділення "Інаудит-Україна". 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 принципів 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".

Постановою Верховної Ради від 26 березня 1996 року Положення про обов'язковий аудит було тимчасово припинено (ст. 10). Аудит залишився обов'язковим тільки для банків; інвестиційних і страхових компаній; акціонерних і довірчих товариств; валютних і фондових бірж; небанківських фінансових установ, які залучають кошти громадян, цінні папери; для державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів; приватизації; корпоратизації; змінах форм власності; при визнанні підприємства банкрутом або неплатоспроможним.

За 10 років свого існування АПУ були прийняті документи, які сприяли злагодженій роботі аудиторів-підприємців та аудиторських фірм, а саме: Статут АПУ, Положення про регіональне відділення АПУ, Положення про сертифікацію аудиторів, Положення про ліцензування аудиту, Тимчасові нормативи аудиту, Національні нормативи аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів України, Положення про реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України...

5. Відмінності аудиту від інших систем контролю.

Залежно від способів і прийомів контролю та системи контрольних процедур розрізняють аудит та ревізію. Вони є складовими фінансово-господарського контролю. Аудит і ревізія розглядають один предмет (фінансово-господарську діяльність), а також використовують спільні методичні прийоми і процедури контролю. Їх мета – виявити негативні явища у виробничій і фінансово-господарській діяльності господарюючих суб'єктів, їх усунення і запобігання у майбутньому. Об'єктами контролю для них є однакові джерела інформації, законодавчі та нормативно-інструктивні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинна облікова документація, реєстри бухгалтерського обліку, звітність. Спільне для них також і те, що вони обґрунтовують свої висновки на документально перевірені докази.

Разом з тим між аудитом і ревізією існують суттєві відмінності, які можна згрупувати у таблицю..

Порівняння аудиту і ревізії

Ознака	Аудит	Ревізія
1. Мета	Оцінка достовірності та законності бухгалтерського обліку і звітності, діагностування і запобігання передкризовим явищам та	Визначення достовірності та законності бухгалтерського обліку і звітності, розкриття нестач, розтрат запобігання

	банкрутству підприємств всіх форм власності.	фінансовим зловживанням.
2. Практичні завдання	Вирішує завдання по залученню нових пасивів, інвесторів, кредитів, укріпленню платоспроможності	Господарська система вирішує завдання по збереженню своїх активів, по профілактиці зловживань
3. Суб'єкт	Аудиторські фірми, приватні аудитори	Ревізори державної контрольно-ревізійної служби.
4. Порядок організації	Здійснюється на підставі укладеного договору з підприємством-замовляючим (обов'язковий-щорічний, приватний - за бажанням клієнта в будь-який час).	Здійснюється на підставі вказівки керівника контрольно-ревізійної служби, чітко визначена законодавством і нормативними актами.
5. Принципи оплати праці	Платить клієнт, або з його згоди орган, який потребує одержання аудиторського висновку.	Платить вищестояща ланка чи господарський орган
6. Характер діяльності	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
7. Методичні прийоми	Прийоми і способи документального і фактичного контролю, економічного аналізу.	
8. Результати	Аудиторський висновок	Акт ревізії
9. Відповідальність	Несе відповідальність перед клієнтами та третіми особами	Несе відповідальність перед органом, який призначив ревізію та державою

Тема 2. Загальні принципи аудиту (3 год)

План вивчення теми

1. Управління та регулювання аудиторською діяльністю в Україні. Сертифікація та реєстр суб'єктів аудиторської діяльності.
2. Організаційно-правові форми підприємницької діяльності в аудиті. Значення і зміст правового забезпечення аудиту.
3. Права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм та господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту.
4. Принципи професійної етики МФБ.
5. Основні методологічні принципи аудиторської діяльності.
6. Загальна характеристика етапів аудиторської перевірки.
7. Порядок регулювання стосунків між аудиторською фірмою і клієнтом.

1. Управління та регулювання аудиторської діяльності.

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, в даний час можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

державна законодавча ініціатива та державне регулювання;

законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Перший підхід регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть даного підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю.

Другого підходу дотримується Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американського підходу. Основною особливістю даного підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій. В цих країнах аудиторські організації мають велику самостійність, самі здійснюють підготовку аудиторів, присвоюють їм відповідну кваліфікацію і надалі стежать за тим, наскільки сумлінно і кваліфіковано аудитори виконують свої професійні обов'язки.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом.

2. Організаційно-правові форми підприємницької діяльності в аудиті.

Аудиторською діяльністю в Україні мають право займатися фізичні особи (аудитори), які зареєстровані як підприємці, так і юридичні особи (аудиторські фірми).

Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен на підставі чинного сертифікату, після одержання державної реєстрації в якості підприємця, отримати Свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності. Аудитору забороняється безпосередньо займатися торгівельною, посередницькою та виробничою діяльністю. Але це не виключає права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитор може створити аудиторську фірму або об'єднатися з іншими аудиторами в спілку. Аудиторська фірма - це організація, яка має Свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватись за участю будь-якої форми власності, мати будь-яку організаційно-правову форму, яка передбачена законодавством України, за винятком акціонерного товариства відкритого типу.

Головною метою створення аудиторської фірми є те, що загальний розмір частки засновників фірми, які не є аудиторами в статутному капіталі не може перевищувати 30 %. Крім цього, аудиторам дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. При цьому керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

3. Права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм та господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту. (Закон України «Про аудиторську діяльність»)

4. Принципи аудиту та їх класифікація

В ім'я досягнення мети професії – забезпечення високого фахового рівня послуг для досягнення максимальної ефективності праці, спрямованої на задоволення потреб українського суспільства – аудитор зобов'язаний дотримуватись основних принципів аудиту.

Принципи аудиту – це основні засади, на яких здійснюється аудиторська діяльність.

Принципи, які регулюють аудит, поділяються на дві основні групи: принципи професійної етики та методологічні принципи.

Аудиторів слід дотримуватися Кодексу професійної етики аудитора, розробленим Міжнародною федерацією бухгалтерів. Етичними принципами, якими керується аудитор, виконуючи свої обов'язки, є:

- ✓ незалежність;
- ✓ чесність;
- ✓ об'єктивність;
- ✓ компетентність та ретельність;
- ✓ конфіденційність;
- ✓ професійна поведінка, тобто дотримання субординації, скромність, висока мораль тощо;
- ✓ дотримання технічних стандартів.

Принципи професійної етики обов'язкові для дотримання в усіх випадках проведення аудиту.

Методологічні принципи включають:

- ✓ планування аудиту;
- ✓ обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів та системи внутрішнього контролю;
- ✓ доцільність вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв суттєвості й достовірності;
- ✓ дотримання методик оцінки ризиків та вибіркової перевірки даних;
- ✓ аналіз інформації та формування висновків;
- ✓ відповідальність за складений висновок;
- ✓ дотримання порядку документального оформлення;
- ✓ взаємодія аудиторів;
- ✓ обґрунтування використання результатів роботи іншого аудитора або експерта;
- ✓ повне інформування клієнта;
- ✓ контроль якості роботи аудитора.

Методологічні принципи можуть в окремих випадках мати рекомендуючий характер. Обов'язковість або рекомендуючий характер методологічних принципів регламентується тими конкретними нормативами аудиту, в яких описуються відповідні принципи.

6. Загальна характеристика етапів аудиторських перевірок.

Організація здійснення аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання з метою забезпечення максимальної ефективності використання

аудиторської праці при виконанні умов договору. Організація і здійснення аудиту – це певний циклічний процес, який умовно можна поділити на етапи.

Процес аудиту – це відповідна система послідовних змін етапів аудиту, що відбуваються в певному порядку.

Процес аудиту складається з наступних етапів: організаційний, підготовчий, технологічний, заключний.

На організаційному етапі відбувається знайомство з діяльністю господарюючого суб'єкта (оцінка економічного середовища), його засновницькими документами, організацією і станом бухгалтерського обліку, звітності, внутрішнього контролю. Підготовка листа про згоду на проведення аудиту. Укладання договору на проведення аудиту; або надання послуг (обґрунтування мети та завдань аудиту).

На підготовчому етапі (або етапі планування) здійснюється формування аудиторської групи, складання загального плану і програми аудиту.

На технологічному етапі здійснюється вивчення об'єкта аудиту, обстеження, коригування програми аудиту, перевірка, інвентаризація, опитування, дослідження документів і господарських операцій.

На заключному етапі здійснюється підготовка та надання письмової інформації замовнику з результатами проведеного аудиту, погодження результатів аудиту із замовником, складання і підписання аудиторського звіту та висновку.

7. Порядок регулювання взаємовідносин між аудиторською фірмою і клієнтом.

Після попередньої усної узгодженості між клієнтом і аудиторською фірмою (аудитором), клієнт надсилає на його (її) адресу листа з проханням проведення аудиту в якому зазначає мету проведення та завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає лист - відповідь, в якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

В першому випадку аудиторська фірма може уточнити положення, які стосуються ступеня відповідальності аудитора перед клієнтом, форми надання звіту аудитора та інші моменти, про які аудитор вважає необхідним домовитись до початку перевірки. Додатково в листі можуть бути зазначені пропозиції щодо використання послуг інших аудиторів; спеціальна угода про виконання результатів аудиту, що вже відбувся; перелік найважливіших обмежень відповідальності аудитора; пропозиція щодо подальшого розвитку договірних відносин аудитора та клієнта. Надсиланню листа-відповіді може передувати етап обстеження аудиту з метою визначення обсягів роботи, у випадку, якщо аудитор вважатиме за необхідне проведення такого обстеження.

В міжнародній практиці аудиту узаконення взаємовідносин між аудитором і клієнтом також здійснюються за допомогою листа-зобов'язання, який складає аудиторська фірма (АФ) в двох примірниках перед початком роботи, один з яких підписує клієнт і повертає АФ. Основною метою листа-зобов'язання є визначення умов проведення аудиторської перевірки.

Форма і зміст листа-зобов'язання можуть бути різними в залежності від запиту клієнта (при аудиті фінансової звітності він може бути іншого змісту чим при наданні

консультаційних послуг). Разом з тим лист-зобов'язання повинен включати наступні елементи:

- ✓ об'єкти, мету аудиту;
- ✓ масштаб аудиту;
- ✓ нормативно-правову базу, за допомогою якої буде проведений аудит;
- ✓ відповідальність керівника та аудитора за якість проведення;
- ✓ форму аудиторського звіту за результатами проведеної перевірки;
- ✓ посилання на те, що в зв'язку із змістом перевірки та інших аудиторських обмежень є ризик того, що окремі помилки можуть бути виявленні;
- ✓ доступ до документів та інших джерел інформації під час аудиту.

Додатково, аудитор може включити в лист-зобов'язання наступну інформацію:

- ✓ погодження плану аудиторської перевірки;
- ✓ погодження щодо залучення до аудиторської перевірки інших аудиторів, експертів, тощо.

При повторному аудиті лист-зобов'язання надсилається клієнту лише в окремих випадках, зокрема:

- ✓ якщо клієнт неправильно розуміє мету і масштаби перевірки ;
- ✓ при змінах в складі керівництва;
- ✓ якщо змінилось законодавство;
- ✓ коли суттєво змінилися зміст і масштаби діяльності клієнта.

Якщо вищезазначені зміни не відбулися, можна клієнту нагадати зміст попереднього листа-зобов'язання.

Тема 3. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю (3 год)

План вивчення теми

1. Суть планування та його необхідність в аудиті. Підготовка загального плану та програми аудиторської перевірки.
2. Поняття аудиторського ризику та його складові .
3. Поняття і оцінка суттєвості в аудиті.
4. Оцінка системи бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю.

1. Суть планування та його необхідність в аудиті. Підготовка загального плану та програми аудиторської перевірки.

Аудитор повинен спланувати свою роботу так, щоб ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта.

Планування – це визначення головної стратегії і конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає належно розподілити роботу та наглядати за нею. Необхідність та порядок планування аудиту регламентується МСА 300.

Метою планування є встановлення найважливіших напрямів аудиту, виявлення проблемних питань. Планування допоможе аудиторіві належно організувати свою роботу і здійснювати нагляд за роботою асистентів, а також координувати роботу інших аудиторів та фахівців.

Основні питання, які треба розглянути при плануванні:

- ✓ мета;

- ✓ застосовувані критерії;
- ✓ процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- ✓ попередні судження про суттєвість та ризик;
- ✓ персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема участь експертів.

Планування і нагляд здійснюються постійно протягом виконання завдання, і планів треба дотримуватися.

Адекватне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги до головних ділянок аудиторської перевірки, визначенню проблем і виконанню роботи у стислий термін.

Обсяг планування залежить від розмірів суб'єкта господарювання, складності завдань аудиторської перевірки, досвіду роботи аудитора з певним суб'єктом господарювання, а також від знання його бізнесу.

При планування аудиторської перевірки складають загальний план аудиту і аудиторську програму.

Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план, описавши очікуваний обсяг і хід аудиторської перевірки. Загальний план має бути досить детальним, бо це інструкція для розроблення програми аудиту. Його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором.

Перелік питань, які слід урахувати під час розроблення загального плану аудиторської перевірки:

1. Знання бізнесу.

- ✓ загальні економічні фактори й умови в галузі, які впливають на бізнес " суб'єкта господарювання;
- ✓ важливі характеристики суб'єкта господарювання та його бізнесу, фінансові результати й вимоги до його звітності, серед них і зміни, що відбулися після останнього аудиту;
- ✓ загальний рівень компетентності управлінського персоналу.

2. Розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю:

- ✓ облікова політика, прийнята суб'єктом господарювання, та її зміни;
- ✓ вплив нових норм бухгалтерського обліку й аудиту;
- ✓ знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також значення доцільних тестів контролю і процедур перевірки по суті.

3. Ризик і суттєвість:

- ✓ очікувані оцінки властивого ризику й ризику системи контролю, а також значення важливих ділянок аудиторської перевірки;
- ✓ встановлення рівнів суттєвості для цілей аудиторської перевірки; ймовірність суттєвих викривлень (з урахуванням минулого досвіду) або ймовірність шахрайства;
- ✓ виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, зокрема і пов'язаних з обліковою оцінкою.

4. Характер, час та обсяг процедур:

- ✓ ймовірність зміни обсягу роботи на конкретних ділянках аудиторської перевірки;
- ✓ вплив інформаційної технології на аудиторську перевірку;
- ✓ робота підрозділу внутрішнього аудиту та її вплив на процедури зовнішньої

аудиторської перевірки.

5. Координація, керівництво, нагляд та перевірка:

- ✓ залучення інших аудиторів до перевірки філій, дочірніх підприємств і підрозділів;
- ✓ залучення експертів;
- ✓ кількість об'єктів, що перевіряються;
- ✓ вимоги до персоналу.

6. Інші аспекти:

- ✓ імовірність сумніву щодо стабільної й безперервної діяльності підприємства;
- ✓ обставини, що вимагають особливої уваги, наприклад, наявність пов'язаних сторін;
- ✓ умови завдання з аудиторської перевірки та обов'язки, зумовлені законодавством;
- ✓ характер і час надання висновку або інші форми інформування суб'єкта господарювання, передбачені завданням з аудиторської перевірки.

Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями та контролювати їх роботу. До неї входить також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури.

У програмі аудитор оцінює ризик внутрішнього контролю та особистий ризик не виявлення істотних помилок у звітності, визначає термін проведення тестів і незалежних процедур, координує роботу всіх помічників, залучених співробітників підприємства, дає завдання іншим виконавцям аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи і висновки з кожного розділу програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, який використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського висновку чи звіту.

Загальний план і програму треба переглядати у процесі аудиту по мірі: потреби. Причини внесення значних змін треба документально оформити.

2. Поняття аудиторського ризику та його складові.

Аудиторський ризик полягає у тому, що аудитор може висловити неадекватну думку у випадках, коли в документах бухгалтерського обліку і звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде зроблено аудиторський висновок без зауважень.

Ризик аудиту має такі три складові: властивий ризик, ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю; ризик невиявлення помилок.

Властивий ризик – це імовірність суттєвих перекручень залишку за певним бухгалтерським рахунком чи певної категорії операції або можливість перекручень цих показників у комплексі з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями, з припущенням, що до них не застосовувалися заходи внутрішнього контролю підприємства. Цей ризик пов'язаний з діяльністю підприємства.

Ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю – це ризик неефективності внутрішнього контролю, що може призвести до помилок та перекручень у залишках бухгалтерських рахунків чи операцій.

Ризик невиявлення помилок полягає у тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують в одліку та звітності.

Ризик невиявлення безпосередньо пов'язаний з проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблена аудитором оцінка внутрішнього контролю й внутрішнього ризику впливає на характер, строки й обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором з метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить 100% залишків за рахунками або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, ніж підсумковий характер. Існує взаємозв'язок між ризиком невиявлення помилок та властивим ризиком і ризиком невідповідності системи внутрішнього контролю. За будь-яких обставин, незважаючи на розміри властивого ризику і ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, аудитору слід виконати незалежні процедури мідно з програмою.

Прийнятний аудиторський ризик – це суб'єктивно встановлений рівень ризику, котрий готовий взяти на себе аудитор. Полягає він у тому, що у фінансовій звітності будуть виявлені похибки після завершення аудиту і подання аудиторського висновку без застереження. Якщо аудитор установлює для себе менший рівень аудиторського ризику, то це означає, що він прагне до більшої впевненості у тому, що фінансова звітність не має істотних погрішностей. Нульовий ризик означав би повну впевненість у цьому, а 100-відсотковий ризик – повну невпевненість. Повна гарантія (нульовий ризик) точності фінансової звітності економічно не доцільна, бо для цього аудитору необхідно не вибірковим, а суцільним способом перевірити всю документацію, а також у разі потреби залучити до проведення аудиту технологів, маркетологів та інших фахівців. Такий аудит буде довготривалим, не оперативним, дорого коштуватиме для клієнта та не завжди сприятиме удосконаленню його діяльності.

Аудиторський ризик можна оптимізувати, якщо дослідити велику кількість аудиторських перевірок однорідних суб'єктів господарювання. Це дасть змогу встановити зміст істотних погрішностей та їх вплив на матеріальні інтереси клієнта й аудитора (аудиторської фірми), а результати досліджень репрезентувати на визначення аудиторського ризику у наступному аудиті на однорідні суб'єкти підприємницької діяльності.

Міжнародними стандартами аудиту передбачено моделювання аудиторського ризику. Орієнтовна модель аудиторського ризику може мати вигляд такого алгоритму:

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

де AP – прийнятний аудиторський ризик;

BP – властивий: ризик;

PK – ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю;

PH – ризик невиявлення помилок.

Викладена модель аудиторського ризику є основою планування аудиту, оскільки дає змогу зрозуміти скоріше якісний, ніж кількісний взаємозв'язок окремих складових аудиторського ризику й оцінити обсяг майбутньої роботи. Модель більш придатна для приблизної оцінки, ніж для точного розрахунку аудиторського ризику.

Мабуть, на практиці такі значення аудиторського ризику слід вважати граничними. Звідси випливає, що для дотримання цього принципу та складання більш ефективного плану необхідно визначити процедурний ризик (ризик невиявлення).

Ризик невиявлення помилок розраховується на основі видозміненої факторної моделі аудиторського ризику: .

$$PH = AP \div BP \times PK.$$

Між ризиком не виявлення і необхідною кількістю аудиторських свідчень існує обернено пропорційна залежність: зменшення ризику не виявлення помилок веде до необхідності збільшення обсягу даних для тестування.

Таким чином, аудиторський ризик у цілому перебуває в прямо пропорційній залежності від ризику невиявлення і в обернено пропорційній залежності від планованого додаткового отримання в процесі тестування аудиторських свідчень. Скорочення аудиторського ризику веде до скорочення ризику невиявлення, але при цьому збільшується обсяг даних для тестування з метою одержання: свідчень.

Розмір оцінки аудиторського ризику може не тільки виражатися у відсотках, коефіцієнтах, абсолютному числовому значенні, а й визначатися аудитором усно: «низький», «середній», «високий», що часто застосовується на практиці.

3. Поняття та оцінка суттєвості в аудиті.

Суттєвість – одне з найважливіших понять аудиту, яке передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниць, в яких вона складена. Суттєвість – це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Не може існувати ніякої точної формули для вираження цього поняття. Говорячи про суттєвість, аудитор передбачає, що в кожному конкретному випадку для кожного підприємства необхідно оцінювати ту величину активів, пасивів або фінансових результатів, яка може вплинути на рішення користувача.

Перевіряючи фінансову звітність підприємств, аудитор повинен дати оцінку виявлених у ній помилок, які можуть бути як суттєвими (матеріальними), так і несуттєвими (нематеріальними). Крім цього, аудитор дає оцінку ступеня ризику своєї діяльності. Розрізняють три основні рівні суттєвості помилок і пропусків. До першого рівня належать помилки і пропуски, суми яких малі і за своїм змістом незначні, тобто не можуть впливати на рішення користувача цієї інформації. Такі помилки і пропуски у звітності вважаються несуттєвими. До другого рівня відносять суттєві помилки і пропуски, які впливають на рішення користувача тих чи інших рішень, однак фінансова звітність реально відображає дійсність і є корисною. До третього рівня суттєвості належать такі помилки і пропуски, котрі ставлять під сумнів достовірність і об'єктивність усієї звітності, внаслідок чого можуть бути прийняті неправильні рішення. Установивши третій рівень суттєвості помилок і пропусків, аудитор у своєму висновку дає незадовільну оцінку стану бухгалтерського обліку і звітності. Під час проведення аудиту має місце неминучий ризик, оскільки деяка недостовірна інформація може залишитися невиявленою.

4. Оцінка системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

На будь-якому підприємстві створюється система внутрішнього контролю для виконання поставлених перед нею завдань. Систему внутрішнього контролю можна визначити як політику підприємства, спрямовану на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитися у фінансових звітах. При цьому основоположні концепції аудиту передбачають, що саме

адміністрація, а не аудитор повинна встановити належну систему контролю і забезпечити її функціонування. Це відповідає загальному концептуальному підходу, згідно з яким адміністрація, а не аудитор несе відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до прийнятих бухгалтерських принципів. У зв'язку з тим адміністрація підприємства повинна розробити таку систему внутрішнього контролю, яка б могла забезпечити достатню упевненість у тому, що фінансова звітність представлена об'єктивно.

При розробці ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства ставить наступні основні завдання:

- ✓ адміністрація повинна мати надійну інформацію (система контролю повинна запобігати появі недостовірної інформації);
- ✓ внутрішній контроль повинен підтвердити застосування необхідних принципів ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ внутрішній контроль повинен попередити неефективне використання наявних ресурсів.

Основною метою оцінки системи внутрішнього контролю є створення бази для планування аудиту, а також для визначення змісту, часу проведення і обсягу аудиторських процедур, які знаходять своє відображення в аудиторській програмі.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запровадженні керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої політики, збереження та раціонального розпорядження активами підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, перекручень та помилок, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю виходить за межі таких аспектів, котрі безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку і включає: середовище контролю, облікову систему, контрольні процедури.

Середовище контролю, в котрому відбуваються операції – заходи і записи, які характеризують загальне відношення керівництва, власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, важливість діючої системи внутрішнього контролю для підприємства.

До чинників середовища контролю відносяться:

- ✓ діяльність керівництва (власників) клієнта;
- ✓ політика та методи керівництва;
- ✓ організаційна структура підприємства і методи розподілення функцій управління і відповідальності;
- ✓ управлінські методи контролю, в тому числі, кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків.

Облікова система включає накопичення, визначення, класифікацію, реєстрацію, аналіз і представлення звітності про господарські операції і забезпечення обліку наявних активів. Ефективна облікова система повинна відповідати наступним принципам її ведення:

- ✓ реальність;
- ✓ повнота;
- ✓ оцінка;
- ✓ класифікація;
- ✓ санкціонування.;

- ✓ своєчасність;
- ✓ підготовка звітності.

Процедури контролю досить різноманітні і визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта. До найбільш поширених процедур контролю можна віднести:

- ✓ розподіл обов'язків;
- ✓ компетентність персоналу;
- ✓ наявність упорядкованого санкціонування;
- ✓ відповідне ведення документації;
- ✓ зустрічні перевірки бухгалтерських записів, рахунків;
- ✓ перевірку арифметичної точності записів;
- ✓ контроль умов функціонування та використання комп'ютерних інформаційних систем;
- ✓ співставлення прийнятих внутрішніх правил з вимогами законодавчих актів та зовнішніми джерелами інформації;
- ✓ порівняння і аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового прогнозу.

Законодавство України і національні нормативи аудиту не зобов'язують документувати результати вивчення системи внутрішнього контролю замовника. Необхідність такого документування вирішується на рівні аудиторської фірми. Однак, робочі документи аудитора виступають важливим доказом у судовій практиці, а саме результати перевірки дієвості внутрішнього контролю обґрунтовують рішення з приводу тривалості, характеру, обсягу процедур перевірок. Для документування системи внутрішнього контролю використовують наступні методи:

- ✓ звіт-опис;
- ✓ анкетування;
- ✓ блок-схеми.

Найбільш гнучкий, але на практиці дуже громіздкий і складний для сприйняття і оцінки системи внутрішнього контролю є метод описування – письмова характеристика системи внутрішнього контролю. При даному методі здійснюється опис технології обробки документів, місце кожного документу і контрольних процедур, які мають відношення до внутрішнього контролю. Але він не дає опису подробиць системи контролю. Використовують його як правило в тих випадках, коли система внутрішнього контролю проста і її легко можна описати, тобто на малому підприємстві. Основним його недоліком є те, що дуже важко замітити чи пропущена яка-небудь ланка системи контролю, незручно вносити поправки і зміни до звіту.

Метод анкетування полягає в тому, що наперед готують стандартні документи, які містять специфічні питання, позитивні і негативні відповіді. Основними перевагами анкет є те, що вони дають можливість досить повно охопити всі цикли аудиту. Недоліком анкет є те, що окремі елементи системи внутрішнього контролю вивчаються без досягнення повного розуміння цієї системи, оскільки перелік питань включає тільки ті види контролю, які, як правило, здійснюються.

Зміст методу блок - схема полягає в графічному зображенні руху документів на підприємстві. Для побудови блок - схеми використовують спеціальні позначення. За їх допомогою можна коротко описати всі стадії контролю на шляху руху документів, а також вони дають можливість переконатися в тому, що всі господарські операції відображені у відповідних документах. При даному методі відпадає необхідність в детальному письмовому викладі процедур контролю, оскільки вони прості для

сприйняття і в них дуже легко можна вносити зміни. Блок-схема складається з наступних елементів:

- ✓ на підставі проведеного опитування персоналу готується таблиця, де по вертикалі послідовно вказуються підрозділи, посадові особи, а по горизонталі – всі одиниці документообігу;
- ✓ схема починається з символу документу і закінчується символом передачі його на зберігання, записом в реєстр про спрямування його за межі підприємства;
- ✓ рух кожного документу зображено окремо.

Тема 4. Аудиторські докази (3 год)

План вивчення теми

1. Аудиторські докази та їх види.
2. Методи та прийоми отримання аудиторських доказів:
 - 2.1 Методи документальної перевірки;
 - 2.2 Методи фактичної перевірки.
3. Аналітичні процедури в аудиті.
4. Шахрайство та помилка.
5. Вибіркова перевірка.
6. Документування аудиту. Робочі документи аудитора
7. Використання результатів роботи внутрішнього аудитора, експерта при проведенні аудиту.
8. Контроль якості роботи аудиторів.

1. Аудиторські докази та їх види.

Аудиторські докази (МСА 500) – це інформація, отримана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовлений аудиторський висновок і звіт. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержують шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. Вони складаються з первинних документів та облікових записів, покладених в основу фінансової звітності, а також підтверджуючої інформації з інших джерел.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання – внутрішнього чи зовнішнього, а також від характеру їх.

За характером розрізняють:

- ✓ візуальні;
- ✓ документальні;
- ✓ усні.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел більш надійні, ніж отримані з внутрішніх джерел.

Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у разі наявності ефективних систем обліку і внутрішнього контролю. Аудиторські докази, отримані за допомогою проведених тестів, надійніші за ті, що отримані від працівників підприємства. Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання. Якщо аудиторські докази одержані

з різних джерел, різного характеру і відповідають один одному, то вони більш переконливі.

У разі неможливості одержати достатні належні аудиторські докази аудитор може дати позитивний висновок із застереженнями або негативний висновок.

Джерелами аудиторських доказів є:

- ✓ дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- ✓ облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з • погляду їхнього економічного змісту;
- ✓ Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- ✓ баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал;
- ✓ інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку);
- ✓ розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- ✓ оперативна, статистична, податкова звітність;
- ✓ матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;
- ✓ матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);
- ✓ дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних, вимірювань, проведених за участю аудиторів;
- ✓ письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально-відповідальних та посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

Аудиторська процедура – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

Основними процедурами одержання аудиторських доказів є: перевірка, спостереження; опитування і підтвердження; підрахунок; аналітичні процедури.

Перевірка складається із вивчення бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів.

Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами.

Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджуючої інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах.

Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків.

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників.

2. Методи та прийоми отримання аудиторських доказів

2.1. Характеристика прийомів документального контролю.

2.2. Характеристика методичних прийомів фактичного контролю.

Слово “метод” в перекладі з грецької означає шлях до дослідження.

Метод науки визначає підхід до пізнання її предмету, засіб досягнення мети і розв'язання конкретних завдань. Це визначення методу загальне для будь якої науки.

В основі методу лежить діалектичний підхід до пізнання явищ і предметів, тобто всі об'єкти досліджують у їх зміні, взаємозв'язку і взаємній залежності.

Разом з тим дослідження методу окремого предмету передбачає врахування специфіки об'єкту, вимагає особливого підходу до вивчення, тому кожна наука має свій метод, якому властиві системи способів і прийомів, сукупність засобів дослідження.

Під **методом контролю** розуміють сукупність прийомів і способів дослідження господарських процесів, фактичної наявності та руху майна в процесі розширеного відтворення, а також виробничих відносин, які при цьому виникають.

При дослідженні об'єктів контролю використовують загальнонаукові та власні методичні прийоми.

До загальнонаукових методичних прийомів відносять: індукцію, дедукцію, аналіз, синтез, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію та інші.

Індукція характеризує хід дослідження від часткового (одиночного) до загального, тобто встановлює загальні положення шляхом попереднього спостереження і дослідження, а потім узагальнення результатів (наприклад: ревізія дебіторської заборгованості - проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім синтетичного).

Дедукція - передбачає вивчення явищ шляхом від загальних положень до часткових, одиничних (контроль фінансових результатів).

Аналіз - це метод дослідження, який включає вивчення предмету шляхом уявного чи практичного розчленування на складові.

Синтез - метод вивчення об'єкту в його цілісності, в єдності і взаємозв'язку.

Аналогія - прийом наукових висновків, який досягається пізнанням ознак об'єктів на основі їх подібності з іншими.

Власні методичні прийоми контролю - це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються вони залежно від цільової функції науки та загальнонаукових методів. Методичні прийоми відіграють неоднакову роль в процесі проведення контролю. Без одних його здійснення неможливе, інші лише доповнюють або уточнюють деякі аспекти господарських процесів. При цьому слід врахувати, що прийоми контролю не залишаються незмінними. Контроль збагачується новими прийомами, вдосконалюючи метод.

Власні методичні прийоми контролю можна об'єднати в такі групи:

1. Прийоми документального контролю.
2. Прийоми фактичного контролю.
3. Розрахунково-аналітичні прийоми.
4. Способи узагальнення і реалізації результатів контролю.

2.1. Методи документальної перевірки

Джерелами інформації документального контролю є первинні документи, облікові реєстри, нагромаджувальні відомості, розробні таблиці, звітність, програми, кошториси та інші документи.

Документи перевіряють за різними ознаками, використовуючи методичні прийоми документального контролю.

Перевірка документів за змістом - це прийом вивчення відповідності факту здійснення господарської операції документальному її оформленню. За допомогою цього методичного прийому можна виявити факти крадіжок, приписок.

Перевірка документів за формою (формальна перевірка) передбачає встановлення повноти та правильності заповнення всіх реквізитів, обов'язкових для даного документа, дійсності підписів посадових осіб, які відповідають за оформлення документів. При цьому ретельно перевіряють чіткість змісту операцій і цифрових показників, своєчасність складання документів, виявляють випадки необґрунтованих виправлень. Слід зазначити, що в кожному випадку на виправленому документі має бути зроблена спеціальна відмітка, засвідчена підписом тих осіб, які брали участь у його складанні.

Арифметична перевірка документів полягає у перевірці всіх арифметичних підрахунків, що містяться в документі.

Прийом юридичної перевірки документів використовується з метою встановлення відповідності господарської операції, відображеної в документі, чинному законодавству, а також економічної доцільності її. Господарську операцію вважають законною, якщо її зміст не суперечить чинному законодавству.

Перевірку документів можна здійснювати в хронологічному, систематичному порядку.

Хронологічна перевірка передбачає послідовний розгляд документів за датами, незалежно від змісту зафіксованих у них господарських операцій. Дана перевірка недостатньо ефективна, оскільки увага контролера розсіюється на різних операціях.

Систематична перевірка документів передбачає розгляд їх за однорідними операціями і дає змогу глибше вникнути в зміст кожної господарської операції. Проте найбільш ефективна комбінована перевірка документів, яка використовує переваги як систематичної так і хронологічної перевірок.

Прийом зустрічної перевірки засовують тоді, коли одну і ту ж, або взаємопов'язані господарські операції вивчають за різними документами з метою встановлення істини. Зустрічні перевірки можуть бути: внутрішніми - охоплюють документ складені на даному підприємстві; зовнішніми - передбачають перевірку документів складеними різними підприємствами, установами, організаціями.

Спосіб зворотного рахунку полягає в попередній експертній оцінці матеріальних витрат з метою послідуючого визначення величини необґрунтованого списання сировини і матеріалів на виробництво певного виду продукції більша частина якої (або вся продукція) є в наявності в складах підприємства або покупців.

Балансовий спосіб застосовують при перевірці показників які перебувають у функціональній залежності або відносяться як частка до цілого. Найбільш поширеними є товарні баланси, баланси робочого часу. Балансовий прийом дуже часто використовують при перевірці стану зберігання товарно-матеріальних цінностей. З цією метою надходження товарно-матеріальних цінностей в між інвентаризаційний період (включаючи залишки при попередній інвентаризації) співставляють з їх

витратами за цей же період і залишками за інвентаризаційною відомістю на день перевірки.

Прийом порівняння полягає у співставленні з встановленими критеріями (нормами). Важлива умова - це співставність показників. Цей прийом дуже часто використовують під час аудиту на відповідність встановленим вимогам та інших видах аудиту.

Оцінка законності і обґрунтованості господарських операцій на основі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку полягає у співставленні записів в облікових регістрах з виправдовуючи ми документами, а також даних облікових регістрів з даними звітності, Під час перевірки необхідно звернути особливу увагу на виявлення таких порушень, як: неправильна кореспонденція рахунків; невідповідність записів в облікових регістрах первинним документам в частині обсягу здійснюваних операцій; відсутність бухгалтерських записів за окремими первинними документами. Однією з причин таких порушень можуть бути недоліки в бухгалтерському обліку, його запусченість,

2.2. Методи фактичної перевірки

До прийомів фактичного контролю відносять:

- інвентаризацію;
- контрольний обмір виконаних робіт;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- дослідження об'єкту;
- контрольні перевірки;
- лабораторний аналіз.

Інвентаризація - прийом співставлення фактичної наявності майна, розрахунків з даними бухгалтерського обліку на певну дату. При проведенні інвентаризації керуються "Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків."

Методика проведення інвентаризації складається з таких етапів:

I. Організаційний етап, який включає: вибір об'єктів інвентаризації; наказ про проведення інвентаризації; створення інвентаризаційної комісії (до її складу входять ревизор, матеріально-відповідальна особа, спеціалісти з обліку даного об'єкту); інструктаж членів інвентаризаційної комісії.

II. На підготовчому етапі здійснюють огляд місця зберігання; отримання і перевірку звіту матеріально-відповідальної особи та звіту про рух цінностей; отримання від матеріально-відповідальної особи розписки; перевірка вагового господарства; підготовка цінностей до визначення їх фактичної наявності.

III. Технологічний етап включає: перевірку наявності і стану об'єктів інвентаризації; оцінку стану об'єктів інвентаризації; документування.

IV. На результативному етапі складають порівняльні відомості; проводять розрахунки по зарахуванню пересортиці; проводять розрахунки по списанню природних втрат; визначають кінцевий результат інвентаризації; приймають рішення за результатами інвентаризації; відображають результати інвентаризації в обліку; здійснюють контроль за виконанням рішень прийнятих за результатами інвентаризації.

Контрольний обмір виконаних робіт - різновид інвентаризації - застосовують для перевірки обсягу і вартості виконаних робіт. Прикладом контрольного обміру може

бути перевірка обсягу і вартості виконаних будівельно-монтажних робіт. Для проведення такого обміру створюється комісія, до складу якої входить спеціаліст із будівництва. Комісія проводить обмір об'єкту, визначає обсяг фактично виконаних робіт. Результати обміру оформляють актом. Якщо контрольний обмір проводиться з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то на основі акту складають порівняльну відомість, в якій наводять дані про назву матеріалів, витрачено на фактичні обсяги виконаних робіт за встановленими нормами, фактичні витрати матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результати обміру.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво проводять з метою перевірки фактичних витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції, а також встановлення реальності і правильності розробки і застосування норм витрат сировини і матеріалів. Цей спосіб дає можливість виявити порушення технології виробництва; встановити фактично необґрунтованого списання сировини і матеріалів на випуск продукції, а також застосування застарілих норм. При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво в присутності контролера і запрошеного спеціаліста перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування сировини і матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції, виробленої з цієї кількості сировини.

Дослідження об'єкту - включає питання пов'язані з вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна підприємства. Дослідження об'єкту доцільно проводити на початку проведення контролю.

В процесі дослідження об'єкту можна одержати інформацію про недоліки в організаційно-виробничій діяльності; про наявні запаси матеріалів, сировини, готової продукції, умови їх зберігання; дієвість пропускнуої системи підприємства при вивезенні і ввезенні матеріалів і готової продукції. # Якщо необхідно, при дослідженні проводять анкетування, хронометраж, фотографію, спостереження за поведінкою матеріально-відповідальних осіб на робочих місцях та ін.

Контрольні перевірки застосовуються для вивчення повноти оприбуткування вантажів, достовірності здійснення операції з видачі товарно-матеріальних цінностей зі складу.

Лабораторні аналізи найчастіше застосовують для перевірки відповідності якості сировини, готової продукції діючим стандартам. Лабораторні аналізи проводять як для харчових так і нехарчових виробів. Для аналізу беруть пробу виробу. Взяті проби пломбуються і з письмовим супроводом направляються у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія дає висновок, який потім використовується контролером.

Отримання письмових пояснень, як особливий методичний прийом фактичного контролю практикується досить часто. Контролер може отримувати усні чи письмові пояснення від різних посадових осіб з питань, що виникають у ході досліджень.

Розрахунково-аналітичні прийоми контролю

Використання у контрольному процесі розрахунково-аналітичних методичних прийомів дає змогу встановити загальний стан об'єктів контролю: неритмічність виробництва, збитковість окремих видів продукції, платоспроможність, фінансовий стан.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми об'єднують прийоми економічного аналізу, статистики, економіко-математичні методи.

Економічний аналіз при здійсненні контролю застосовують для оцінки виконання виробничих завдань, визначенні рентабельності окремих видів продукції, фінансового стану підприємства.

Статистичні розрахунки використовують в процесі контролю використання робочого часу, визначення рівня продуктивності праці а її оплати, обчислення індексу витрат на 1 грн. продукції та ін.

Економіко-математичні методи в контролі використовують для встановлення оптимальних виробничих ситуацій і зіставлення їх з фактами, які склалися в процесі виробництва. До них відносять: лінійне програмування, динамічне програмування, кореляційний аналіз та інші.

Результати застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів оформляються у вигляді таблиць, машинограм, графіків, діаграм.

3. Аналітичні процедури.

Необхідним елементом методики аудиту є аналітичні процедури (МСА 520). Аналітичні процедури – це один з видів аудиторських доказів. Аналітичні процедури - це аналіз важливих відносних показників і порівнянь, включаючи підсумкове дослідження відхилень та взаємозв'язків, котрі суперечать іншій інформації, що відносяться до справи або відхиляються від очікуємих величин. Аудитор повинен використовувати аналітичні процедури на стадіях планування, під час завершення аудиту і на інших стадіях аудиту.

На стадії планування вони використовуються для більш правильного розуміння характеру підприємницької діяльності клієнта та визначення напрямів потенційного ризику. Виконання аналітичних процедур протягом планування аудиту може допомогти краще виявити аспекти підприємницької діяльності клієнта, які були невідомі аудитору, визначити характер, час та ; рівень інших аудиторських процедур.

На етапі безпосереднього проведення аудиту аудитор може застосовувати аналітичні процедури при дослідженні незвичайних відхилень показників бухгалтерської звітності економічного суб'єкта.

На заключному етапі аналітичні процедури застосовуються для виявлення у звітності суттєвих перекручень та інших фінансових проблем. В результаті можуть бути виявлені ділянки, які вимагають додаткових аудиторських процедур.

В процесі проведення перевірки, аудитор застосовує наступні аналітичній процедури:

- ✓ порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності зі плановими (кошторисними) показниками, певним економічним суб'єктом;
- ✓ порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з прогнозними показниками або самостійно визначеними аудитором;
- ✓ порівняння показників бухгалтерської звітності і пов'язаних з нею відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, що встановлюються чинним законодавством або економічним суб'єктом;
- ✓ порівняння показників бухгалтерської звітності з середньо галузевими даними;
- ✓ порівняння показників бухгалтерської звітності з небухгалтерськими даними;
- ✓ аналіз змін, протягом певного часу, показників бухгалтерської звітності і відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними.

Аналітичні процедури в аудиті використовуються з метою:

1. Допомоги аудитору при плануванні характеру, часу і роботи інших аудиторських

процедур.

2. Одержання інформації про „незвичайні відхилення" різних показників та виявлення зон можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності.
 3. Виявлення несподіваних співвідношень між статтями звітності за поточний період та неочікуваної їх динаміки.
 4. Об'єктивної оцінка фактичного стану, динаміки і тенденцій розвитку підприємницької діяльності клієнта, його місця в діловому світі. Це дозволить аудиторю краще зрозуміти його бізнес, виявити сфери потенційного ризику і можливість помилок, скласти ефективну програму перевірки і зекономити час на її проведення.
 5. Оцінки фінансового стану і перспектив неперервності його діяльності.
- Надання науково-обґрунтованих рекомендацій по підвищенню ефективності діяльності на основі використання методики різних видів економічного аналізу.

4. Шахрайство та помилка.

Відхилення в бухгалтерській звітності клієнта присутні майже завжди. Аудитори в ході перевірки зобов'язані виявити такі, в результаті яких суттєво перекручена звітність в цілому. Відхилення в бухгалтерській звітності можуть бути суттєвими і несуттєвими, допущені навмисно і ненавмисно.

Отже, всі порушення в облікових записах можна поділити на дві групи: помилки і шахрайство.

Шахрайство – це навмисно неправильне відображення господарських операцій та подання на цій основі заздалегідь перекрученої, недостовірної звітної інформації її користувачам. Під шахрайством слід розуміти такі дії, як змова, маніпуляція обліковими записами, знищення результатів господарських операцій, фальсифікація та підробка бухгалтерських документів, неадекватні записи в обліку.

Помилка – ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і групуваннях, недогляду у повноті обліку чи неправильного подання фактів господарської діяльності, наявності та стану майна, розрахунків тощо.

Відповідальність за виявлення і обґрунтування шахрайства чи помилки несе аудитор. Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте, аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку.

У зв'язку з обмеженими можливостями аудиту не всі випадки шахрайства і помилок, які істотно впливають на фінансову звітність підприємства, можуть бути виявлені аудитором. Тому аудитор несе відповідальність за правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки і за остаточну думку в аудиторському висновку, який складається за результатами проведеної аудиторської перевірки.

Відповідальність за факти шахрайства або помилок лягає на винуватців та на керівництво підприємства.

При виявленні шахрайства чи помилки аудиторю слід з'ясувати у керівництва і персоналу підприємства їх причини та вплив на фінансову звітність. Якщо, на його думку, шахрайство чи помилка могли викликати неправильне відображення звітності,

для відновлення істини він повинен виконати додаткові процедури, які вважає необхідними. Характер додаткових процедур залежить від виду шахрайства чи помилки і від ступеня їх впливу на зміст фінансової звітності.

У випадку, коли шахрайство чи помилка могли бути попереджені або виявлені при внутрішньому контролі, але цього не відбулось, аудитор повинен переглянути свою попередню оцінку щодо цієї системи і, зменшивши довіру до неї, розширити коло інформації, що перевіряється.

У випадку, коли шахрайство чи помилка відбулись за участю представника керівництва підприємства, аудитор повинен перевірити достовірність отриманих від нього раніше даних та відомостей.

Аудитор зобов'язаний своєчасно повідомити керівництво підприємства про виявлення шахрайства чи помилки, навіть якщо потенційний вплив виявлених порушень на фінансову звітність незначний. Якщо ж, шахрайство чи помилка суттєві, аудитор має право переглянути питання про свої зобов'язання перед клієнтом.

5. Вибіркова перевірка.

Згідно з п. 3 Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки» аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур відносно менш як 100% статей, що входять до сальдо рахунку або класу операцій, таким чином, щоб на всі елементи вибірки поширювалась можливість бути відібраними.

У результаті вибіркової перевірки аудитор повинен отримати аудиторські докази відносно конкретної статті, що мають певні кількісні та якісні характеристики, на підставі яких він зможе дійти висновків щодо генеральної сукупності, з якої зроблено вибірку. Під генеральною сукупністю даних слід розуміти набір інформації (даних), з якої роблять вибірку та щодо якої аудитор передбачає дістати свої висновки. Якщо генеральна сукупність не є однорідною або досить великою, її може бути розділено на статті, або підсукупності, які потім розглядаються окремо. Цей процес часто називають стратифікацією.

При аудиторській вибірці застосовують два основних підходи: статистичний та нестатистичний. Статистична вибірка використовує теорію ймовірностей для того, щоб визначити розмір вибірки, кількісно оцінити результати вибірки та виміряти ризик здійснення вибірки. Нестатистична вибірка – це будь-який інший підхід до здійснення вибірки, який не включає вищезазначені умови, більше ґрунтується на власному судженні аудитора.

МСА 530 визначено два види ризику вибіркового методу:

1. Ризик того, що аудитор дійде, у разі проведення тестів контролю, висновку, згідно з яким ризик системи контролю є нижчим, ніж насправді, або, у разі проведення тесту по суті, висновку, згідно з яким суттєвої помилки не існує, наперекір тому, що насправді вона є.

Ризик того, що аудитор дійде, у разі проведення тестів контролю, висновку, згідно з яким ризик системи контролю є вищим, ніж насправді, або, у разі проведення тесту по суті, висновку, згідно з яким має місце суттєва помилка, тоді як насправді її не існує.

6. Документування аудиту. Робочі документи аудитора.

Під час проведення аудиторської перевірки аудитор складає робочі документи та формує підсумкову документацію.

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки.

Основним призначенням робочих документів вважають: розробку плану перевірки; підтвердження виконання плану перевірки; систематизацію інформації, яка збирається в процесі перевірки; організацію оперативного управління процесом перевірки; створення основи для визначення ефективності виконання роботи кожним аудитором; оцінку адекватності поточних методів аудиту, які використовуються, по відношенню до чинного законодавства.

Робоча документація має відображати наступну інформацію:

- ✓ методика проведеної аудиторської перевірки;
- ✓ проведені під час перевірки тести;
- ✓ зроблені аудитором висновки та прийняття рішення і пропозиції.

Зміст робочої документації значною мірою є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження. Робочі документи необхідно професійно і грамотно оформляти, оформлення документів здійснюється так, щоб забезпечити доступність для прочитання та усвідомлення змісту.

Правильне оформлення документів є не менш важливим, ніж фактичний зміст:

- ✓ по-перше – якщо всі етапи аудиту правильно і своєчасно задокументовані, аудитор зможе пред'явити необхідні докази своєї правоти у випадку виникнення судових розглядів.
- ✓ по-друге – відповідне документування дозволяє скласти більш повне уявлення щодо проведеної роботи, забезпечити ефективний контроль з боку менеджерів і партнерів за роботою спеціалістів аудиторської фірми, а також дозволяє зробити правильні висновки щодо діяльності клієнта протягом всіх стадій аудиту;
- ✓ по-третє – правильне документування аудиту допомагає оперативно використати свідчення попередніх перевірок, документи, що сформовані іншими спеціалістами.

Робочі документи класифікуються на:

- ✓ постійні, які містять інформацію, що повторюється з року в рік;
- ✓ поточні, які містять інформацію поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта.

Вимоги щодо оформлення робочих документів:

на першій сторінці кожного робочого документа повинно бути вказано найменування аудиторської фірми, яка провела аудит, найменування підприємства – клієнта, номер і дата укладання договору, згідно з яким здійснюється аудит;

кожний робочий документ повинен назву ("Аудит обліку основних засобів", "Аудит проведення інвентаризації"...);

кожний робочий документ повинен мати свій номерний індекс.

Робочі документи індексують за допомогою різноманітних систем, як буквених, так і цифрових, або різних сполучень цих систем; сторінки кожного робочого документа повинні бути пронумеровані; в кінці кожного робочого документа вказується прізвище аудитора, який заповнив цей документ, проставляється його підпис і дата заповнення документа.

Необхідно звернути увагу на конфіденційний характер робочих документів аудитора. Робочі документи можуть надаватись у розпорядження сторонніх осіб лише з дозволу аудитора.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовнику перевірки, аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою та видається замовнику тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це за потрібне, або коли це обумовлено в договорі.

Додаткова підсумкова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ. Додаткова підсумкова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку, якщо аудитор у висновку посилається на цю документацію. В іншому випадку додаткова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову підсумкову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку.

Додаткову документацію рекомендується оформляти за такими розділами: "Аудиторський звіт", "Звіт за результатами проведення аудиту", "Аналітичний огляд", "Лист - інформування клієнта"...

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю. Проте, його право власності обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності.

Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком тільки тих випадків, коли це передбачено рішенням судових і слідчих органів.

7. Використання результатів роботи інших фахівців.

Використання роботи іншого аудитора - МСА 600. Якщо головний аудитор використовує результати роботи іншого аудитора, він повинен визначити, як ці результати впливатимуть на аудиторську перевірку.

Аудитор повинен розглянути свою участь у перевірці як головного аудитора. У зв'язку з цим він повинен оцінити:

- а) суттєвість частини фінансових звітів, які перевіряє головний аудитор;
- б) ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах компонентів, перевірених іншим аудитором;
- в) здійснення ним додаткових процедур стосовно компонентів, перевірених іншим аудитором.

Плануючи використання роботи іншого аудитора, головний аудитор повинен перевірити дотримання принципу незалежності щодо об'єкту перевірки, професійну компетентність іншого аудитора для виконання конкретного завдання, а також його спроможність досягти поставлених цілей.

Головний аудитор може обговорити з іншим аудитором, зміст аудиторських процедур, які той використовуватиме, перевірити всі основні складові частини виконаних ним перевірок (список процедур або анкету процедур), його робочі документи. Вид, час і обсяг таких перевірок залежать від конкретних обставин і рівня професійної компетенції іншого аудитора.

Хоча зовнішній аудитор несе персональну відповідальність за висловлену думку і визначення виду, розрахунку часу й обсягу зовнішніх процедур, певні елементи роботи внутрішнього аудиту можуть бути використані для зовнішнього аудитора (МСА 610).

Оцінка конкретної роботи внутрішнього аудиту полягає у розгляді обсягу роботи та програм відповідності попередній оцінці внутрішнього аудиту. Ця оцінка конкретної роботи може охоплювати:

а) оцінку роботи осіб, які, як внутрішні аудитори, мають відповідну технічну підготовку і досвід контролю;

б) перевірку аудиторських доказів, що стали основою для сформульованих висновків;

в) аналіз відповідності отриманих результатів обставинам та відповідності сформованих висновків результатам виконаної роботи;

г) розгляд як належить винятків або незвичайних питань, виявлених внутрішнім аудитом.

Експерт – це фізична особа або підприємство, що володіє спеціальними знаннями, освітою, навичками та досвідом у галузі діяльності, яка відрізняється від аудиторської і бухгалтерської.

Рішення про використання роботи експерта під час проведення аудиту приймає аудиторська фірма, виходячи з характеру та складності обставин, які підлягають дослідженню, та рівня їх суттєвості (МСА 620). Під час прийняття рішення про залучення до роботи експертів аудитор повинен оцінити його компетентність. Аудитор також повинен оцінити об'єктивність роботи експерта, яка тісно пов'язана з його незалежністю стосовно підприємства, що перевіряється. Тому аудиторська фірма, як правило, не повинна використовувати роботу експерта, якщо він:

- ✓ працює на підприємстві, яке перевіряється;
- ✓ має якусь матеріальну залежність від підприємства, наприклад, володіє цінними паперами підприємства, які можуть принести йому дивіденди;
- ✓ знаходиться у близьких родинних зв'язках з керівництвом
- ✓ (власником) підприємства, яке перевіряється.

Під час перевірки аудитор разом із клієнтом або без нього може отримати докази у формі висновків та оцінок експертів - як безпосередніх співробітників аудиторської фірми, так і експертів інших підприємств. Експерт може надати аудитору докази з таких питань:

- ✓ оцінка конкретних активів, наприклад, вартості землі, або будівель, незавершеного будівництва, вартості споруд і машин;
- ✓ оцінка творів живопису та скульптури; визначення кількості та фізичної вартості активів, кількості або складу сировини, палива, корисних копалин у цистернах, камбузах, сховищах;
- ✓ встановлення реальної залишкової вартості обладнання та машин;
- ✓ визначення ринкової вартості спеціальних технологій та методологій виробництва;
- ✓ визначення обсягу робіт (незавершене будівництво) або оцінка вартості роботи, яка буде зроблена за контрактом;

юридичний висновок про відповідність укладених договорів вимогам законодавства.

Тема 5. Методика аудиту установчих документів та облікової політики підприємства

План вивчення теми

1. Методика аудиту установчих документів.
2. Методика аудиту облікової політики підприємства

1. Методика аудиту установчих документів

Для перевірки законності діяльності господарюючих суб'єктів аудиторами здійснюється аудит установчих документів.

Установчими документами, згідно з Цивільним кодексом України від 16 січня 2003 р., є: статут і засновницький договір (для товариств), установчий акт (для установ).

Законодавчими актами, які регулюють порядок створення юридичної особи та вимоги до змісту установчих документів, є:

- Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р.;
- Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р.;
- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;
- Закон України "Про господарські товариства" від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII (із змінами та доповненнями) тощо.

Джерелами інформації аудиту установчих документів є: статут підприємства і засновницький договір (для товариств); установчий акт (для установ); протоколи зборів засновників; зареєстровані зміни до установчих документів; ліцензії і дозволи на визначені види діяльності; документи, що підтверджують внесення часток засновників у статутний капітал у грошовій, натуральній, нематеріальній формах чи у вигляді цінних паперів (виписки банку, прибуткові касові ордери, акти оприбуткування майна та ін.); документи, пов'язані з приватизацією й акціонування підприємств, що знаходилися у власності держави; документи, що підтверджують права власності засновників на майно, внесене в оплату придбаних ними акцій під час державної реєстрації за участю державних чи муніципальних підприємств; реєстр акціонерів для акціонерних товариств; реєстри бухгалтерського обліку; форма річної фінансової звітності № 1 "Баланс".

Метою аудиту установчих документів є підтвердження законних основ діяльності суб'єкта господарювання протягом усього періоду його діяльності від моменту реєстрації до ліквідації чи реорганізації.

Під час перевірки установчих документів аудитор повинен враховувати, що:

– у статуті товариства вказуються найменування юридичної особи, її місцезнаходження, адреса, органи управління товариством, їх компетенція, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до товариства та вибування з нього, якщо додаткові вимоги щодо змісту статуту не встановлені Цивільним кодексом або іншим законом;

– у засновницькому договорі товариства визначаються зобов'язання учасників створити товариство, порядок їх спільної діяльності щодо його створення, умови передавання товариству майна учасників, якщо додаткові вимоги щодо змісту засновницького договору не встановлені Цивільним або іншим законом;

– в установчому акті установи вказується її мета, визначається майно, яке передається установі, необхідне для досягнення цієї мети, структура управління установою. Якщо в установчому акті, який міститься у заповіті, відсутні окремі із вищезазначених положень, їх встановлює орган, що здійснює державну реєстрацію.

У процесі аудиту установчих документів аудитор встановлює такі відомості: організаційно-правову форму господарюючого суб'єкта; засновників; структурну побудову менеджменту та повноваження керівників; розмір статутного капіталу; вид і

розмір часток засновників у статутному капіталі; правильність відображення операції щодо формування статутного капіталу; правильність відображення цих операцій на бухгалтерських рахунках.

Основними аудиторськими процедурами під час перевірки установчих документів є: перевірка установчих документів на відповідність чинному законодавству та наявності усіх необхідних відомостей; перевірка наявності дозволів, ліцензій на право займатися певними видами діяльності; перевірка відображення в обліку величини статутного капіталу; перевірка відповідності даних установчих документів, рішень засновників (учасників) із даними бухгалтерського обліку; перевірка своєчасності внесення змін в установчі документи (якщо вони були); перевірка наявності документів, підтверджуючих права власності засновників на майно, укладене як внесок у статутний капітал; перевірка дотримання правил формування статутного капіталу; перевірка правильності відображення в обліку внесків у статутний капітал; документальна перевірка розрахунків із засновниками та їх відображення в обліку тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) згідно з законодавством і установчими документами. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фінансування фактів відображення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник, який керує підприємством згідно з законодавством і установчими документами.

2. Методика аудиту облікової політики підприємства

Систему бухгалтерського обліку на підприємстві вважають надійною, якщо вона формує повну та достовірну інформацію про здійснені господарські операції та фінансові результати діяльності. Ефективність системи бухгалтерського обліку неабиякою мірою залежить від правильного визначення підприємством облікової політики.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності (розділ 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV).

Облікова політика дає можливість упорядкувати роботу бухгалтерії, оцінити рівень організації та методології обліку, відповідність роботи бухгалтерії встановленим нормам і правилам, передбачити раціональні методи облікового процесу.

Аудит облікової політики підприємства відіграє важливу роль для оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Грамотно визначена облікова політика дає змогу бухгалтерській службі реалізувати всю повноту функцій бухгалтерського обліку, робить його одним з основних інструментів управління підприємством. Аудит облікової політики дає змогу скласти уявлення не лише про бухгалтерський облік, а й про професіоналізм бухгалтерської служби та адміністрації підприємства, зацікавленість підприємства в результатах діяльності. Під час аудиту облікової політики формується уявлення про якість організації бухгалтерського обліку; правильність розмежування функцій і повноважень, максимальність зниження

можливостей для зловживань, повноту і раціональність системи бухгалтерського обліку. Тому аудит облікової політики має бути спрямований на вдосконалення й оптимізацію побудови облікового процесу, його узгодженість, та на досягнення стратегічної мети діяльності підприємства.

Мета аудиту облікової політики – сприяння формуванню достовірної фінансової звітності підприємства згідно з вимогами чинного законодавства, принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також метою діяльності (зокрема, стратегічною метою фінансового менеджменту).

Основними завданнями аудиту облікової політики підприємства є встановлення:

- наявності і складу наказу про облікову політику підприємства;
- концепції, яка покладена в основу організації і методики бухгалтерського обліку;
- направленості облікової політики підприємства з точки зору інтересів системи управління;
- відповідності концепції облікової політики меті, характеру та умовам діяльності підприємства;
- послідовності застосування облікової політики;
- наявності методів і процедур обліку, відмінних від встановлених нормативними документами, але таких, що дають змогу підприємству достовірно відображати його майновий стан і фінансові результати;
- повноти розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами фінансової звітності;
- дотримання облікової політики.

Законодавчою та нормативною базами аудиту облікової політики підприємства є:

- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 31 березня 1999 р. № 87;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" від 28 травня 1999 р. № 137;
- "План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" від 30 листопада 1999 р. № 291 тощо.

Джерелами інформації аудиту облікової політики є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- перелік затверджених форм первинних документів і форм документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- затвержені методики обліку окремих показників та інші додатки до наказу про облікову політику підприємства;
- форма річної фінансової звітності № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" тощо.

Метою ознайомлення з обліковою політикою є вивчення й оцінка основних принципів організації бухгалтерського обліку, методів і процедур обліку, закріплених

в обраній підприємством обліковій політиці. При цьому встановлюється склад розпорядних документів, що визначають облікову політику.

Ефективність діяльності підприємства залежить від концепції, яка покладена в основу організації обліку загалом і бухгалтерського обліку зокрема. Тому аудитор повинен перевірити, наскільки у наказі про облікову політику передбачено порядок формування інформаційної системи, у якій основна роль належить бухгалтерському обліку. Для оцінки повноти і відповідності положень облікової політики аудитор повинен переконатися, що в наказі про облікову політику міститься інформація, яка обґрунтовує:

- вибір підприємством методів і процедур бухгалтерського обліку (варіантність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку і звітності, опис яких відсутній у нормативних актах, варіантність яких впливає зі суперечливості та недосконалості законодавства);

- особливості застосування методів і процедур обліку згідно зі специфікою умов господарювання, галузевої належності та інших умов.

Аналізуючи зміст наказу про облікову політику, аудитор повинен з'ясувати, чи всі його положення є елементами облікової політики та чи всі аспекти облікової політики знайшли в ньому відображення.

Якщо підприємство самостійно розробляє ті чи інші методи та процедури обліку, то аудитор має перевірити, чи відповідають вони допущенням і вимогам, встановленим нормативними документами з бухгалтерського обліку.

Наказ про облікову політику повинен містити додаток, у якому детально описується теорія, методологія, технологія і організація обліку. Аудитор повинен переконатися, що у додатку наведено таку інформацію: детальний опис форми бухгалтерського обліку та зв'язки між окремими елементами (реєстри обліку, їх взаємозв'язок, які операції відображаються); принципи, на яких будується облікова політика; організація ведення обліку (структура бухгалтерії, графік документообороту); методика оцінки та обліку (запасів, зносу, резервів тощо); технологія обробки даних у бухгалтерії (вхідна та вихідна інформація, алгоритм обробки вручну та за допомогою комп'ютера); організація управлінського обліку (об'єкти, звіти, обробка даних, забезпечення менеджерів інформацією); організація контролінгу (стратегічне планування, облік, аналіз, прийняття рішень); перелік реєстрів синтетичного й аналітичного обліку та інформація, яка в них відображається; організація матеріальної відповідальності; відповідальність за складання звітності (фінансової, статистичної, податкової, управлінської); відповідальність за облікову політику головного бухгалтера та керівника; порядок використання чистого прибутку; організація економічного аналізу та використання його даних для управління тощо.

Невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам можна виявити в ході анкетування. Однією з причин таких невідповідностей є несвоєчасність внесення корективів у зв'язку зі змінами в нормативних актах. Іноді невідповідності – це наслідки неточності формулювань наказу. Наведемо зразок анкети вивчення облікової політики:

Анкета вивчення облікової політики

№ з/п	Елемент, що перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Область застосування	Наявність порушень та їх вплив на достовірність
1	Наявність наказу про облікову політику підприємства			
2	Застосований метод оцінки вибуття запасів:			
	– ідентифікованої собівартості			
	– середньозваженої собівартості			
	– собівартості перших за часом надходження (ФІФО)			
	– собівартості останніх за часом надходження (ЛІФО)			
	– нормативних видатків			
	– ціни продажу			
3	Визначення одиниці запасів			
	– найменування			
	– однорідна група			
	– інше (навести)			
4	Метод амортизації основних засобів			
	– прямолінійний			
	– зменшення залишкової вартості			
	– прискореного зменшення залишкової вартості			
	– кумулятивний			
	– виробничий			
	– згідно з податковим законодавством			
5	Вартісна межа поміж основними засобами та нематеріальними активами			
	– прямолінійного списання			
	– виробничий			
	– згідно з податковим законодавством			
	– 50 % — 50 %			
	– 100%			
6	Метод амортизації та строк корисного використання нематеріальних активів			
	– прямолінійний			
	– зменшення залишкової вартості			
	– прискореного залишкової вартості			
	– кумулятивний			
	– виробничий			
	– згідно з податковим законодавством			
7	Метод оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг			
	– вивчення виконаних робіт			
	– питомої ваги обсягу виконаних послуг у загальному обсягу послуг			
	– питомої ваги обсягу здійснених витрат у загальному обсягу витрат			
	– рівномірного нарахування			

8	Наявність та порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів (навести)			
9	Метод відображення фінансових інвестицій			
	– за методом участі у капіталі			
	– за справедливою вартістю			
	– за собівартістю			
10	Визначена межа суттєвості			
11	Наявність змін облікової політики у перевіряючому періоді та правильність їх відображення у звітності			
12	Метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг			
	– вивчення виконаних робіт			
	– питомої ваги обсягу виконаних послуг у загальному обсягу послуг			
	– питомої ваги обсягу здійснених витрат у загальному обсягу витрат			
	– рівномірного нарахування			
13	Наявність та порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів (навести)			
14	Метод відображення фінансових інвестицій			
	– за методом участі у капіталі			
	– за справедливою вартістю			
	– за собівартістю			
15	Визначена межа суттєвості			
16	Наявність змін облікової політики у перевіряючому періоді та правильність їх відображення у звітності			

Виконав _____

Перевірив _____

Особливу увагу в процесі аудиту облікової політики необхідно звернути на її зміни, якщо вони суттєві. Згідно з П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", внесення змін в облікову політику можливе лише у таких випадках, коли це:

- зміна статутних вимог;
- зміна вимог органу, що затверджує П(С)БО;
- якщо зміни забезпечать достовірніше відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Будь-які зміни в обліковій політиці мають бути законодавчо чи економічно обґрунтованими. Для цього в ході аналізу змін аудитор повинен отримати детальні роз'яснення керівництва підприємства для того, щоб зрозуміти його наміри. Однак, ці пояснення слід розглядати критично, оскільки прагнення адміністрації не завжди адекватні господарській ситуації та інтересам власників підприємства. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями

(стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Практика аудиторських перевірок свідчить, що прийняту підприємством облікову політику не завжди послідовно застосовують протягом звітного року або вона не витримується усіма відокремленими структурними підрозділами. Тому, у випадку наявності в організації відокремлених структурних підрозділів, особливу увагу аудиторю слід звернути на послідовність застосування ними обраної облікової політики.

У процесі проведення аудиту облікової політики встановлюється відповідність обраних підприємством методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, з одного боку, чинному законодавству, з іншого – меті, характеру та умовам діяльності підприємства. Аудит облікової політики покликаний дати оцінку обраним на підприємстві методам і процедурам ведення бухгалтерського обліку, як з точки зору відповідності стратегічній меті фінансового менеджменту, так і з погляду раціональності та економічності побудованого на них облікового процесу, що має забезпечувати формування повної та достовірної картини фінансово-господарської діяльності підприємства і його майнового стану.

З іншого боку, аудиторська перевірка пов'язана, у більшості випадків, з необхідністю для аудитора висловити свою думку щодо достовірності фінансової звітності, що формується згідно з принципами, встановленими обліковою політикою. Основними споживачами фінансової звітності є зовнішні користувачі, що на основі звітних даних приймають управлінські рішення про співпрацю з підприємством. Тому для них важливі не лише числові показники звітності, а й інформація про способи їх формування, тобто окремі положення облікової політики. Зовнішній користувач має бути впевнений у достовірності числових показників і адекватності способів їх розрахунку з урахуванням специфіки господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим аудиторський висновок про фінансову звітність однаково поширюється як на правильність розрахунку показників, так і на правильність обраних способів їх розрахунку, а отже, і на облікову політику.

Вивчивши і проаналізувавши надану інформаційну базу, важливо визначити, чи вона не є формальним ставленням адміністрації клієнта до формування і виконання облікової політики. Наявність наказу про облікову політику та інших розпорядчих документів, пов'язаних з нею, вчасно прийнятих і відповідно оформлених, не може достатньою мірою свідчити про дотримання облікової політики.

Типовими порушеннями, які трапляються під час аудиту облікової політики підприємства, є:

- підприємства через механізм облікової політики вирішують питання, які не входять до їх компетенції (наприклад, стосовно щоквартальної переоцінки основних засобів за ринковою вартістю, щоквартального створення резерву сумнівних боргів тощо);
- складаються надто об'ємні накази щодо облікової політики;
- переписують у наказах текст Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
- невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам;
- необґрунтовано вносяться зміни в облікову політику підприємства;

– не завжди послідовно протягом року застосовується прийнята підприємством облікова політика або не витримується усіма відокремленими структурними підрозділами;

– не завжди обрана підприємством облікова політика відповідає меті, характеру та умовам діяльності підприємства;

– підприємства вносять у цей документ положення, що не є елементами облікової політики, наприклад, термін виплати заробітної плати, тривалість відпусток тощо. Цю інформацію потрібно відобразити в інших внутрішніх документах;

– підприємства допускаються помилки, наводячи в наказі методи та процедуру бухгалтерського обліку зі всієї сукупності елементів облікової політики, незалежно від того, чи застосовувалися вони раніше і чи будуть необхідні в майбутньому тощо.

Отже, з розвитком ринкових відносин, ускладненням процесів управління підприємствами зростає роль облікової політики та її аудиту. Аудит здійснюють не тільки для контролю за дотриманням облікової політики та оцінки відповідності чинним нормативним документам, він є також одним із основних інструментів її обґрунтування, а точніше – базою для формування методичної складової цієї політики. Удосконалення аудиту облікової політики суб'єктів господарювання сприятиме підвищенню надійності системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи управління, розширенню можливостей стабільного функціонування підприємства та його соціально-економічному розвитку.

Тема 6. Методика аудиту необоротних активів

1. Методика аудиту основних засобів.
2. Аудит нематеріальних активів.
3. Аудит інвестицій.

1. Мета, завдання, джерела інформації, нормативно-правова база аудиту

До необоротних активів підприємства належать нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відтерміновані податкові активи, інші необоротні активи. У цій темі висвітлюються питання методики аудиту основних засобів і нематеріальних активів.

Одним із важливих чинників, які впливають на загальний кінцевий фінансовий результат діяльності підприємств, є рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки тощо.

До основних засобів належать матеріальні необоротні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, здавання в оренду, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за один рік).

У балансі підприємства інформація щодо основних засобів вказана в активі, у розділі "Необоротні активи", рядках: 030 – залишкова вартість, 031 – первинна вартість, 032 – знос.

Метою аудиту операцій з необоротними активами є встановлення:

- 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 стану необоротних активів в звітності господарюючого суб'єкта;

- відповідності методики обліку та оподаткування операцій з необоротними активами.

Для обліку та узагальнення інформації щодо наявності та руху власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів Планом рахунків бухгалтерського обліку, передбачений рахунок 10 "Основні засоби". Він має 9 субрахунків, за дебетом рахунку 10 "Основні засоби" відображається надходження (придбання) основних засобів, за кредитом – вибуття.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо основних засобів визначені у П(С)БО 7 "Основні засоби". Згідно з П(С)БО 7, придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Перевіряючи правильність бухгалтерського обліку і відображення у фінансовій звітності основних засобів, аудитор повинен контролювати дотримання підприємством-клієнтом основних законодавчих та нормативних актів:

- Закон України "Про внесення змін до закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283/97-ВР з усіма змінами і доповненнями, у т. ч. внесеними Законом України від 24.12.02 р. № 349-ІУ;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджені відповідними наказами МФ України: 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"; 2 "Баланс"; 3 "Звіт про фінансові результати"; 6 "Звіт про власний капітал"; 7 "Основні засоби"; 14 "Оренда"; 15 "Дохід"; 16 "Витрати"; 19 "Об'єднання підприємств";

- Наказ МФ України "Про Примітки до річної фінансової звітності" від 29.11.2000 р. № 302;

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств й організацій (затверджено наказом МФ України від 30.11.99 р. № 291) тощо.

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

перевірка первинних даних щодо основних засобів;

контроль дотримання чинного законодавства щодо операцій з основними засобами;

перевірка правильності документального оформлення операцій, які пов'язані з рухом основних засобів;

перевірка фактичної наявності і технічного стану груп основних засобів;

контроль правильності відображення господарських операцій із надходження, реалізації, списання, ремонту основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку;

перевірка правильності нарахування амортизації (зносу);

визначення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації за зменшеною ціною, необґрунтованого списання;

оцінка придатності наявних основних засобів для функціонування підприємства;

перевірка оцінки фінансових результатів від реалізації основних засобів фізичним особам або підприємствам;

перевірка відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь, крадіжки);

перевірка правильності індексації, переоцінки основних засобів;
перевірка операцій з орендованими та переданими в оренду основними засобами;
встановлення джерел фінансування, придбання (створення) основних засобів;
перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації;
аналіз показників використання основних засобів тощо.

Завданнями аудиту операцій з необоротними активами є:

- встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання необоротних активів;
- перевірка ефективного їх використання та збереження;
- встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;
- перевірка правильності нарахування зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- підтвердження достовірності відображення у фінансовому обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів та правильності відображення у фінансовому обліку понесених витрат;
- вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням необоротних активів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;
- підтвердження законності і правильності відображення
- рахунках бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами.

Об'єкти аудиту основних засобів — це групи основних засобів, їх первинна і залишкова вартість, правильність документального оформлення операцій із основними засобами, достовірність аналітичного і синтетичного обліку, реальність відображення вартості основних засобів і зносу у фінансовій звітності, економічних і тех-ніко-економічних показників використання основних засобів, організація обліку і стану внутрішнього контролю підприємства.

Джерелами інформації аудиту основних засобів є:

- наказ про встановлення облікової політики на підприємстві;
- розпорядчі документи керівника підприємства щодо передавання об'єктів основних засобів в експлуатацію (наказ, розпорядження, акт, службова записка);
- статут і засновницький договір;
- акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, типова форма № ОЗ-1;
- акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів № ОЗ-2;
- акт на списання основних засобів № ОЗ-3;
- інвентарна картка обліку основних засобів № ОЗ-6;
- опис інвентарних карток з обліку основних засобів № ОЗ-7;
- картка обліку основних засобів № ОЗ-8;
- інвентарний список основних засобів № ОЗ-9;

відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу) № В-1;

головна книга;

форма річної фінансової звітності № 1 "Баланс";

форма річної фінансової звітності № 2 "Звіт про фінансові результати" (в частині фінансових результатів від ліквідації, продажу основних засобів і витрат на їх ремонт);

форма річної фінансової звітності № 3 "Звіт про рух грошових коштів";

форма річної фінансової звітності № 5 "Примітки до річної фінансової звітності";

контракти, угоди про оренду, страхові поліси;

кошториси та плани ремонтів основних засобів тощо.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю основних засобів аудитор проводить тестування. У тести входять такі питання:

1. чи ведуться на підприємстві реєстри аналітичного обліку для різних об'єктів основних засобів?;

2. чи закріплені за основними засобами матеріально відповідальні особи?;

3. чи є у наявності договори з матеріально відповідальними особами?;

4. чи проводяться інвентаризації основних засобів у передбачених законодавством випадках?;

5. чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку основних засобів з даними головної книги?;

6. чи класифіковані основні засоби за групами, передбаченими П(С)БО 7 "Основні засоби"?

7. чи підписує головний бухгалтер та затверджує керівник акти прийняття-передавання і ліквідації основних засобів?;

8. чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?;

9. чи відображається в обліку факт здавання основних засобів у фінансову оренду?;

10. хто дає дозвіл на списання основних засобів?;

11. чи визначені в обліковій політиці підприємства умови розподілу витрат, пов'язаних з ремонтом та модернізацією основних засобів?

Важливою процедурою під час аудиторської перевірки основних засобів є їх інвентаризація. Аудитори повинні стежити за ходом інвентаризації, оцінити правильність її методики, документальне оформлення, правильність відображення її результатів у бухгалтерському обліку. Крім того, аудитору слід зробити вибірку перевірку записів у інвентаризаційних відомостях (описах) самостійним перерахунком окремих видів основних засобів. Під час виявлення відхилень від наданих даних підприємством-клієнтом аудитор направляє листа відповідного змісту керівнику підприємства з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків.

Результати вибіркової інвентаризації основних засобів аудитор оформляє у нижчезказаному робочому документі: Опис вибіркової інвентаризації основних засобів

№	Об'єкт основних засобів	Шифр основних засобів	Матеріальна	Наявність основних засобів	При-
---	-------------------------	-----------------------	-------------	----------------------------	------

				Заданими обліку	За результатами перевірки	
1	2	3	4	5	6	7

Аудитор перевіряє правильність ведення інвентарних карток індивідуального і групового обліку основних засобів, своєчасне заповнення всіх реквізитів у них. Якщо картки на окремі об'єкти відсутні, аудитор пропонує керівництву підприємства відновити аналітичний пооб'єктний облік основних засобів. Достовірність даних про наявність і рух основних засобів перевіряється зіставленням суми за інвентарною картою з сумою, показаною в описі інвентарних карток.

Аудитору слід впевнитися у правильності організації аналітичного обліку і визначити, чи всі основні засоби підприємства закріплено за матеріально відповідальними особами.

Крім того, встановлюють відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їх залишку за рахунком 10 "Основні засоби" на відповідні дати, відповідність залишків головної книги із залишками у балансі.

Результати перевірки відповідності даних аудитори оформляють у нижчезказаному робочому документі:

*Порівняльна відомість залишків у синтетичних та аналітичних регістрах
обліку основних засобів*

№ з/п	Показники	Дата			
		31.03	30.07	30.09	31.12
1	Залишок у регістрах аналітичного обліку				
2	Залишок у регістрах синтетичного обліку				
3	Залишок у головній книзі				
4	Залишок у балансі				

Повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів можна визначити шляхом порівняння дати оприбуткування за рахунком 10 "Основні засоби" з датами, вказаними у первинних документах (актах введення в експлуатацію, актах приймання-передавання основних засобів тощо).

Слід документально перевірити операції зі списання основних засобів, правильність їх оформлення, законність і доцільність вибуття і відображення його в обліку.

Аудитор також перевіряє правильність переоцінки основних засобів за відповідною вартістю, її відображення в бухгалтерському обліку.

Аудитом правильності проведення річної інвентаризації основних засобів слід з'ясувати правильність оцінки основних засобів, встановити їх належність, перевірити достовірність облікових записів із основних засобів і залишків із них у балансі, перевірити і правильність нарахування зносу основних засобів та визначення витрат на їх ремонт.

Необхідно встановити власника основних засобів (підприємство-клієнт чи інші господарюючі суб'єкти), оскільки від цього залежить, відображаються вони у балансі, чи на позабалансових рахунках.

Для відображення в обліку реальної вартості об'єктів основні засоби періодично підлягають індексації, під час якої їх оцінюють за відповідною вартістю при одночасному встановленні їх зносу.

Переоцінена первісна вартість і знос об'єкта основних засобів \ визначаються 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 витрат звітного періоду. Після цього аудитор перевіряє правильність ведення обліку амортизації основних засобів.

Об'єктом амортизації є окремі основні засоби, крім землі, продуктивної худоби, житлових будинків, споруд благоустрою, авто-доріг, видавничої продукції тощо. Амортизація нараховується протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби", метод амортизації має враховувати форму, в якій підприємство отримує економічну вигоду від активу. Вибір методу амортизації основних засобів підприємство здійснює самостійно. Обрані методи амортизації основних засобів є елементами облікової політики підприємства: 1) прямолінійної; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого.

Якщо є розбіжності між даними синтетичного й аналітичного обліку, аудитор з'ясовує причини, винних осіб, визначає наслідки (нарахування або зайве нарахування амортизації) і пропонує усунути недоліки.

Важливе місце посідає перевірка вибуття основних засобів внаслідок ліквідації об'єктів, які стали непридатними внаслідок їх старіння і зносу. Аудитор перевіряє правильність оформлення і своєчасність відображення операцій щодо списання основних засобів. Встановлюється правомірність списання витрат щодо ліквідації основних засобів, повнота оприбуткування цінностей, що надійшли від ліквідації і їх відображення в обліку.

У процесі дослідження операцій, пов'язаних з орендою, з'ясовують питання своєчасності нарахування і розрахунків за орендовані основні засоби, виявляють факти передачі в оренду основних засобів безобліково, перевіряють правильність відображення ПДВ. Аудитору слід звернути увагу на основні засоби, які було придбано за рахунок кредитів банку чи інших фінансових установ (повністю або частково). Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби", відсотки за кредитами на придбання (створення) основних засобів не вносяться до їх первісної вартості і належать до фінансових витрат звітного періоду. При безоплатному отриманні основних засобів вони повинні бути оцінені за ринковою, а не залишковою вартістю. Результати перевірки законності, достовірності та правильності відображення в обліку списання витрат на проведення ремонтів (основних засобів оформляють у нижчезказаному робочому документі аудитора:

Відомість списання витрат на проведення ремонту основних засобів підприємства

№з/п	Дата	Види ремонту	Група основних засобів	Фактична сума витрат на проведення ремонту	Кореспонденція рахунків		Первинні документи, що підтверджують витрати	Рекомендації щодо виправлень
					6	7		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Дотримуючись вимог П(С)БО 7, аудитору слід переконатися, що у Примітках до річної фінансової звітності розкрито таку інформацію: вартість (переоцінена або первісна), за якою основні засоби відображені у балансі; наявність і рух основних засобів у звітному періоді; вибуття основних засобів, їх переоцінка, сума і нарахованої за рік амортизації тощо.

Під час перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства аудитор досліджує показники стану та ефективності використання основних засобів, визначає рівень забезпеченості підприємства основними засобами.

Результат аналізу наявності та використання основних засобів на підприємстві відображають у робочому документі. До показників стану основних засобів належать коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності, коефіцієнт оновлення та морального зносу.

Коефіцієнт зносу основних засобів – це показник, який дає характеристику середній зношеності засобів праці. Він визначається як співвідношення суми амортизації до первісної їх вартості.

Показники використання основних засобів на підприємстві 200 _ р.

№ з/п	Назва показника	Алгоритм розрахунку	Величина показника	Норматив показника	Відхилення (+--)	Примітка
1	Коефіцієнт вибуття					
2	Коефіцієнт оновлення					

3	Коефіцієнт зносу основних засобів					
4	Коефіцієнт придатності основних засобів					
5	Фондоозброєність					
6	Фондозабезпеченість					»
7	Фондовіддача					
8	Фондомісткість					

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує долю введених в експлуатацію в цьому періоді нових оновлених засобів у загальній їх вартості на кінець періоду.

Він визначається співвідношенням вартості нововведених в експлуатацію основних засобів за досліджуваний період до вартості усіх основних засобів на кінець періоду (за умови, що всі основні засоби, які надійшли, збереглися).

Узагальненим показником ефективності використання основних засобів є фондовіддача – співвідношення обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) до середньорічної балансової вартості основних виробничих засобів.

Крім того, розраховується показник фондоозброєності робочих, тобто вартості основних засобів на одного працівника. Цей показник розраховується співвідношенням середньорічної вартості діючих виробничих основних засобів до середньооблікової чисельності робочих у найбільшу зміну.

2. Методика аудиту нематеріальних активів

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємств) та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам (П(С)БО 8 "Нематеріальні активи").

Під час перевірки стану обліку нематеріальних активів слід пам'ятати, що під необоротними активами розуміють позаоборотні об'єкти довгострокового використання, які не мають матеріально-речової форми, але мають відповідну вартість і можуть приносити прибуток підприємству. До них належать права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки для товарів і послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунки 12 "Нематеріальні активи" та 13 "Знос нематеріальних активів".

У балансі для інформації щодо нематеріальних активів передбачено рядки 010 – залишкова вартість, 011 – первісна вартість, 012 – знос.

Суть аудиторської перевірки нематеріальних активів полягає у дослідженні юридичних і бухгалтерських документів, що засвідчують володіння ними, та перевірки дотримання методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміється перевірка прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва тощо).

Основними завданнями аудиту нематеріальних активів є:

- перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження щодо права власності на усі нематеріальні активи, які зберігаються на підприємстві чи у довірених осіб;
- перевірка правильності та повноти відображення в обліку нематеріальних активів;
- перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами;
- перевірка відповідності даних первинного обліку нематеріальних активів даним головної книги;
- перевірка правильності обліку надходжень і вибуття нематеріальних активів;
- перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів;
- перевірка відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним головної книги тощо.

Під час аудиторської перевірки нематеріальних активів аудитор керується П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242, законами про власність, про товарні знаки тощо.

Аудитор повинен перевірити правильність бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що має вестися щодо кожного об'єкта за встановленими групами. Необхідно перевірити правильність оцінки нематеріальних активів. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Витрати на сплату відсотків за кредит не зараховуються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку. Під час аудиторської перевірки перевіряється порядок переоцінки нематеріальних активів, нарахування амортизації, порядок зменшення корисності нематеріальних активів, перевіряється списання з балансу та визначення фінансового результату від вибуття об'єктів нематеріальних активів.

Під час документальної перевірки слід дослідити регістри синтетичного та аналітичного обліку, звітність.

Пристаюючи до аудиту, насамперед слід перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, де списано сам об'єкт (програма для комп'ютера, конструкторська документація) або де підтверджується створення об'єкта (договір, ліцензійна угода). Крім того, "Акт приймання-передавання" може підтвердити факт отримання певного об'єкта інтелектуальної власності.

Результати перевірки складу нематеріальних активів та аналіз законності й доцільності їх придбання, а також правильність відображення в обліку можна відобразити за допомогою робочого документа такої форми:

Структура нематеріальних активів підприємства станом на 1.01.200 р.

№ з/п	Назва суб-рахунку	Найменування нематеріального активу	Дата надходження підприємство	Строк використай	Первісна вартість	Залишкова вартість	Доцільність придбання	Наявність порушень в обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Дотримуючись вимог П(С)БО 8, аудиторі слід переконатися, що у Примітках до річної фінансової звітності підприємство розкрило таку інформацію: вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів; наявність і рух у звітному році тощо.

Згідно з П(С)БО 8, нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, але не більше 20 років, починаючи з дати прийняття на облік.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу обирається підприємством, виходячи з особливостей його форми отримання очікуваних економічних вигод.

Суми амортизації, нарахованої протягом звітного періоду, відображаються у складі витрат цього періоду або вносяться до собівартості іншого активу.

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, а якщо придбаний за кошти, то оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо отримано безкоштовно, то його оцінка визначається експертним методом.

Аудитору слід перевірити правильність оприбуткування об'єктів на рахунку 12 "Нематеріальні активи" у кореспонденції з рахунками 31 "Рахунки в банках", 46 "Неоплачений капітал", а також обґрунтованість їх вибуття (продаж, списання чи безкоштовна передача). Для обліку амортизації нематеріальних активів використовується рахунок 13 "Знос необоротних активів", субрахунок 133 "Знос нематеріальних активів".

Крім того, порівнюють дані синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів, якщо облік ведеться за їх видами і об'єктами.

Аудитор перевіряє дотримання правил приймання, відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, правильність їх оцінки, списання і нарахування зносу.

Аудитору слід пам'ятати, що підставою для оприбуткування нематеріальних активів є документи, які ідентифікують ті активи.

Аудитори для проведення технічної експертизи об'єктів інтелектуальної власності і здійснення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на їх власність, залучають патентних повірених та юристів.

Операції з фінансовими інвестиціями.

Метою проведення аудиту фінансових інвестицій є:

- перевірка реальності фінансових інвестицій, відображених в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- перевірка правильності та обґрунтованості розподілу фінансових інвестицій на довгострокові та поточні;
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку фінансових інвестицій при їх придбанні, оцінці на дату балансу, отриманні доходу, вибутті;
- перевірка відповідності ведення податкового обліку;
- перевірка взаємоузгодження форм фінансової звітності.

При вивченні операцій з фінансовими інвестиціями аудиторю необхідно перевірити:

- наявність фінансових інвестицій, дотримання умов збереження;
- документальне оформлення;
- відповідність законодавства;
- вчасність складання;
- наявність необхідних реквізитів;
- наявність санкціонування керівництвом підприємства, договірне забезпечення;
 - дотримання умов збереження фінансових інвестицій відповідно до законодавства;
 - дотримання умов договору про оплату послуг депозитарія;
 - визначення складу і структури фінансових інвестицій (залежно від призначення і сутності). Порівняння результату з записами по аналітичних рахунках бухгалтерського обліку;
 - правильність визначення первісної вартості залежно від способу придбання до собівартості (перевірка відповідних документів: договорів, протоколів для фінансових інвестицій, придбаних за кошти);
 - за справедливою вартістю (перевірка актів експертної оцінки, накладних);
 - правильність відображення в бухгалтерському обліку різниці між справедливою і балансовою вартістю переданих активів;
 - права власності на фінансові інвестиції (цінні папери);
 - перевірка наявності депозитних та інших договорів, установчих і платіжних, банківських виписок;
 - у випадку одержання цінних паперів в обмін на активи - накладних;
 - правильність віднесення і відображення фінансових інвестицій на рахунках:
 - поточні інвестиції:
 - рах. 351 - еквіваленти грошових коштів рах. 352 - інші фінансові інвестиції
 - довгострокові інвестиції:
 - рах. 141 - зв'язаним сторонам по методу участі в капіталі
 - рах. 142 - інші інвестиції пов'язаним сторонам
 - рах. 143 - інвестиції непов'язаним сторонам.

Регламентації в наказі про облікову політику методу участі в капіталі (П(С)БО 12,19);

- правильність ведення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку;
- наявність фінансових інвестицій з даними бухгалтерського обліку;
- оцінку фінансових інвестицій на дату балансу за методом участі в капіталі.

Аудит фінансових інвестицій означає перевірку:

- правильності віднесення фінансових інвестицій до довгострокових (інвестицій до статутного капіталу, цінних паперів інших підприємств, витрат на придбання державних цінних паперів, витрати на придбання акцій підприємств, які котируються на біржі).і короткострокових (інвестиції в акції підприємств, які котируються на біржі, в ощадні та депозитні сертифікати);
 - обґрунтованості віднесення облігацій і векселів до довгострокових і короткострокових;

- відображення в обліку нарахування дивідендів за акціями;
- документування в протоколах зборів акціонерів факту виникнення доходів від участі в капіталі інших підприємств, розміру дивідендів на одну акцію, строків і розмірів оплати відсотків за облігаціями;
- правильності перерахунку в гривневий еквівалент цінних паперів, що оплачені валютою;
- існування акцій, переданих під заставу, і відкриття для них окремого субрахунку до рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 35 "Поточні фінансові інвестиції";
- відповідності структури портфелю цінних паперів і документів на їх придбання;
- наявності не повністю неоплачених акцій і паїв, правильності їх відображення (якщо інвестор має право на отримання дивідендів і несе повну відповідальність за цими вкладеннями, то - за статтею кредиторів;
- інших випадках - за статтею дебіторів);
- ведення аналітичного обліку по рахунках: за видами інвестицій і об'єктами, в які здійснено ці інвестиції;
- правильності періодичних виплат доходу за купонними і безкупонними облігаціями (в першому випадку - періодично, в другому - в момент погашення);
- відповідності фактичної наявності векселів і за описами (звернути увагу на наявність відмітки про оплату векселів);
- відповідності повернення довгострокових інвестицій при ліквідації дочірнього товариства в порядку, передбаченому законодавством і установчими документами, а також того, яким майном здійснюється повернення;
- правильності виплати вартості майна при ліквідації підприємства (виходячи з частки участі в статутному капіталі);
- окремої реєстрації даних за цінними паперами в реєстрах за товариствами, що їх випустили, а всередині їх - за серіями, номерами і номінальною вартістю.

В таблиці 15.7 наведено можливі порушення норм, передбачених П(С)БО 12.

Таблиця 15.7. 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 невиключення до неї витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням. Завищення собівартості фінансових інвестицій шляхом включення до неї витрат, безпосередньо не пов'язаних з їх придбанням	п.4
		Неправомірне відображення справедливої вартості фінансових інвестицій, що здійснюються шляхом обміну на цінні папери власної емісії. Відсутність підтвердження встановленої Справедливої вартості, або встановлення собівартості придбаних фінансових інвестицій в сумі їх справедливої вартості, а не	п.5. Додаток до П(С)БО 19 п.6, Додаток до П(С)БО

		переданих цінних паперів Неправомірне відображення справедливої вартості фінансових інвестицій, здійснених шляхом обміну на інші активи	19
3	Визнанні доходів за дивідендами, відсотками, роялті і ренти, що підлягають отриманню за	Відображення таких доходів у складі інших, ніж фінансові доходи. Невизнання доходу від дивідендів, відсотків, роялті і ренти, що підлягають отриманню, при їх нарахуванні за винятком випадків, коли такі	п. 7
4	Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу .	Відображення - фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення, на дату	пп. 8, 10
		Відображення фінансових інвестицій справедливої вартості яких достовірно визначити неможливо, на дату балансу за методом участі в капіталі або за амортизованою собівартістю	п.9
		Відображення суми змін балансової вартості фінансових інвестицій, справедливої вартості яких достовірно визначити неможливо, і фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення, у складі доходів (витрат) від участі в капіталі, а не в складі інших фінансових доходів (інших витрат). Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій, а також сум амортизації дисконту або премії без одночасного зменшення балансової вартості цих фінансових інвестицій	пп. 9. 10
		Помилки в обчисленні сум амортизації дисконту премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій	п. 10, Додаток 1
5	Відображення фінансових інвестицій в балансі	Неправомірне застосування методу участі в капіталі	па. 8-15
		Відображення фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та у спільну діяльність на дату балансу за методом, іншим ніж метод участі в капіталі, крім випадків передбачених в пп. 11 і 22. П(С)БО 12	п.4 П(С)БО 3, п-4 П(С)БО 19
		Неправомірне віднесення до довгострокових інвестицій, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент/ і які розміщені на період менше одного року	П.17 .
		Неправомірне віднесення до поточних фінансових інвестицій активів, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, або інвестицій, які здійснені на період більше одного року	П. 3
6	Відображення на дату балансу фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капітал	Відображення інвестором у складі фінансових результатів звітного періоду суми прибутку (збитку) від внеску або продажу дочірньому, спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, якщо цей актив не був проданий дочірнім, спільним, асоційованим підприємством іншим особам або якщо на одержані чи придбані необоротні активи не нараховувалась амортизація	п,15

		Неправомірне відображення інвестором дочірнього, спільного, асоційованого підприємства суми отриманих збитків, якщо внесок або продаж не свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів	п. 15
		Відображення суми прибутку (збитку) об'єкта інвестування у інвестора (материнського (холдингового) підприємства, контрольного учасника, асоційованого підприємства) при придбанні активів у дочірнього, спільного асоційованого підприємства, якщо ці активи не були перепродані іншим особам або на придбані необоротні активи амортизація не нараховувалася. Відображення такої операції в період інший, ніж той; в якому вона була здійснена	п. 14
7	Облік фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства	Відображення таких фінансових інвестицій за методом участі в капіталі, якщо: <ul style="list-style-type: none"> • вони придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання • асоційоване або дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців Неправомірне застосування методу участі в капіталі дня обліку фінансових інвестицій підприємства, які не відповідають критеріям асоційованого або дочірнього	п. 17
		Неправомірне застосування методу участі в капіталі дня обліку фінансових інвестицій підприємства, які не відповідають критеріям асоційованого або дочірнього	п. 18
8	Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності	Невідображення учасником спільної діяльності без створення юридичної особи у своїх облікових регістрах і фінансовій звітності інформації про: <ul style="list-style-type: none"> • активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах • зобов'язання, які він взяв для здійснення цієї діяльності • свою частку в будь-яких зобов'язаннях, взятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності • дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності Відображення фінансових інвестицій у спільну діяльність зі створенням юридичної особи контрольними учасниками за амортизованою собівартістю або за собівартістю з урахуванням зменшення корисності, крім випадки!, передбачених п. 22 П(С)БО 12	п. 19
		Відображення фінансових інвестицій у спільну діяльність зі створенням юридичної особи контрольними учасниками за амортизованою собівартістю або за собівартістю з урахуванням зменшення корисності, крім випадки!, передбачених п. 22 П(С)БО 12	пп. 21, 22
		Відображення фінансових інвестицій у спільну діяльність зі створенням юридичної особи контрольними учасниками за методом участі в капіталі, якщо: <ul style="list-style-type: none"> • фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані й утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців • спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців 	п. 22

		Облік фінансових інвестицій здійснюється контрольним учасником за методом участі в капіталі, якщо він перестав здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність	п. 2.1
9	.Розкриття інформації про фінансові інвестиції у Примітках до річної фінансової звітності,	Недостовірне або неповне розкриття інформації про фінансові інвестиції у Примітках до річної фінансової звітності	п.24

Операції з капітальними інвестиціями. Під аудитом операцій з капітальними вкладеннями розуміють перевірку:

- правильності віднесення витрат до довгострокових інвестицій (основний критерій - придбання необоротних активів);
- порядку розподілу витрат в обліку на капітальне будівництво, придбання окремих об'єктів основних засобів і придбання земельних ділянок і об'єктів природоспоживання;
- правильності віднесення витрат за економічним змістом забудовників (працівників будівельних підрозділів) до витрат, які покриваються за
 - рахунок коштів капітального будівництва, і включення даних витрат до інвентарної вартості об'єктів, які вводяться в експлуатацію;
 - розподіл в обліку витрат на капітальне будівництво за напрямками відтворювальної структури, за технологічною структурою, призначенням, способом проведення будівельних робіт і джерелами фінансування;
 - обліку витрат по кожному об'єкту будівництва наростаючим підсумком;
 - правильності відображення витрат по будівельно-монтажним роботам залежно від способу виробництва - підрядного, господарського;
 - відповідності порядку розрахунків за будівельно-монтажними роботами умовам договору,
 - наявності в проекті, даних щодо зведення тимчасових титульних будівель і споруд та правильності формування їх вартості у випадку використання після закінчення будівництва;
 - правильності списання тимчасових титульних споруд, які обліковуються на балансі будівельної організації, при ліквідації у випадку використання їх тільки при будівництві основного об'єкту;
 - порядку включення всіх витрат до вартості устаткування, яке передане до монтажу (вартість по рахунках без ПДВ, витрати з транспортування та заготівельно-складські витрати);
 - оформлення актом передачі устаткування замовником будівельної організації для монтажу;
 - правильності визначення інвентарної вартості:
 - завершених будівництвом об'єктів: а) будівель та споруд (складається з суми витрат на будівельні роботи і частини інших відповідних витрат). Якщо вводиться у дію частинами, то собівартість встановлюється виходячи з частки витрат, яка відноситься до частини об'єктів, що вводиться; б) устаткування, що потребує монтажу (складається з вартості придбання й частки вартості додаткових витрат, яка припадає на них, - витрати з транспортування, заготівельно-складські витрати, витрати на будівельні роботи й монтаж та інші); в) устаткування, яке не потребує монтажу,

інструменту та інвентарю (фактичні витрати з придбання);

- придбаних окремих видів основних засобів та інших довгострокових активів: будівель, споруд, устаткування, транспортних засобів <- складається з витрат на придбання і доведення до придатного для використання стану;
- правильності визначення вартості об'єктів основних засобів, які купуються (витрати по оплаті рахунків постачальників, транспортні витрати,
- витрати на встановлення; не враховуються заготівельно-складські витрати та інші загальні накладні витрати);
- визначення вартості нематеріальних активів (придбаються - за рахунками покупців, створюються - на основі сукупності всіх витрат);
- порядку визначення дати початку обчислення амортизації введених в дію об'єктів (на основі дати їх списання з рахунку капітальних інвестицій);
- інформації та її аналізу по законсервованих об'єктах, а також факторів і обставин, які стали причиною подібного призупинення їх роботи. Потрібно також оцінити ризик зберігання корисності виробничих витрат по законсервованих об'єктах;
- витрати, які не підлягають включенню до вартості капітальних інвестицій: витрати на виробництво по призупинених проектах, витрати на утримання "заморожених" проектів, витрати, пов'язані з форс-мажорними обставинами (покриваються за рахунок страхових полісів), судові витрати, штрафи.

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.

1. Мета і завдання аудиту операцій із запасами .
2. Предмет та об'єкта аудиту операцій із запасами.
3. Джерела інформації для аудиту операцій із запасами.
4. Методика аудиту операцій із запасами

1. Мета і завдання аудиту операцій із запасами

Метою аудиту операцій із запасами є встановлення: достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів; повноти та своєчасності відображення первинних даних в введених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта.

Основними завданнями аудиту операцій із запасами є наступні:

- перевірка фактичної наявності запасів (за згодою замовника);
- перевірка організації складського господарства, стану збереже
- перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- перевірка повноти оприбуткування запасів при належності документів, які підтверджують їх придбання;
- перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні;
- перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей;
- перевірка правильності оформлення надходження та відпуску запасів;
- перевірка законності списання запасів при втратах;
- перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів;

перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;
 перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів;
 визначення правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), які включаються до собівартості;
 перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях пов'язаних із формуванням собівартості продукції (робіт, послуг);
 оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

2. Предмет та об'єкти аудиту операцій із запасами

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, МШП, витрат виробництва, браку у виробництві, напівфабрикатів, готової продукції, товарів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнуто аудитором при дослідженні операцій з запасами, формуються об'єкти аудиту (рис. 16.1).

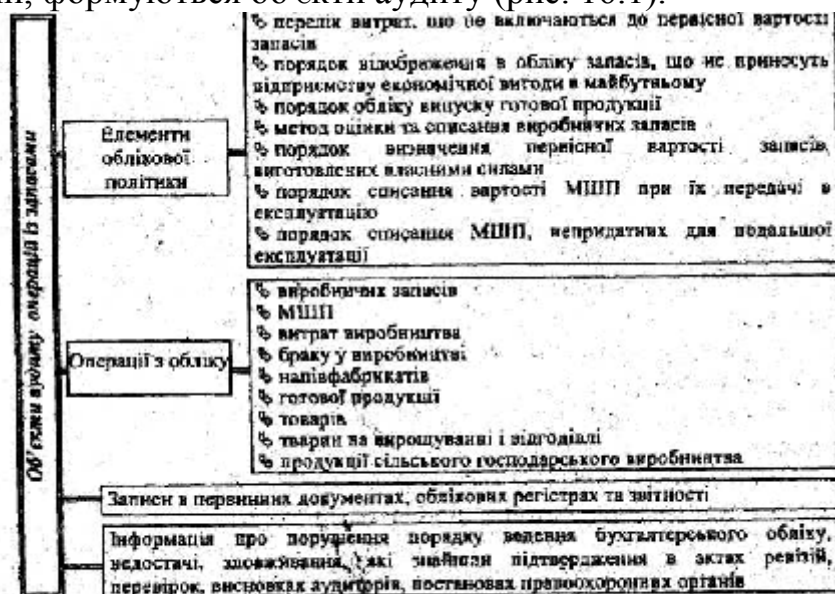


Рис. 16.1. Об'єкти аудиту операцій із запасами

3. Джерела інформації для аудиту операцій із запасами

Джерелами інформації для аудиту операцій із запасами є наступні:

1. Наказ про облікову політику.
2. Первинні документи з обліку запасів (див. табл. 1, 2).
3. Облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів (див. табл. 3).
4. Акти і довідки попередніх аудиторських перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
4. Звітність (див. табл. 16.3).

Облік запасів здійснюється на підставі наступних первинних документів (табл.

1).

Таблиця . Документування операцій з руху запасів

№ з/п	Форма документу	Назва документу	Призначення документу
-------	-----------------	-----------------	-----------------------

1	М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
2	М-2	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів
3	М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання, використаних бланків довіреностей
4	М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні
5	М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів за умови відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів з переробки
6	М-7	Акт про приймання матеріалів	Складається при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для відправлення листа-претензії постачальнику
7	М-8, 9, 28, 28а	Лімітно-забірна картка	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху
8	М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб
9	М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства
10	М-16	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі
11	М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
12	М-16	Матеріальний ярлик	використовується для позначення одиниць запасів
13	М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
14	М-19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період
15	МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку /зміни запасу інструментів (пристроїв) у коморах на підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів
16	МШ-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку МШП, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної комори, цеху для тривалого використання

17	МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт, Використовується на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводяться у централізованому порядку
13	МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення псування та витрат інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів
19	МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду
20	МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів	Застосовується для спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху (дільниці)
21	МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуга та запобіжних засобів.	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами
22	МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку використання, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комори для утилізації
23	63	Рахунок-фактура	Використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) товари
24	1-ТН	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для якісного та кількісного приймання запасів
25	–	Акт закупівлі запасів	Використовується при закупівлі запасів підзвітними особами у фізичних осіб на ринку та в інших місцях
26	–	Акт про брак	Складаються на брак, який виник у виробництві. На підставі цих документів брак оцінюється за нормативною вартістю з врахуванням місця виникнення браку і технології операції
27	–	Відомість про брак	
28	–	Накладна на здачу „готової продукції на склад	Призначена для відображення даних щодо випуску продукції з виробництва та передачі її на склад підприємства
29	–	Опис-акт уцінки товарів і продукції, які залежались, і лишків запасів	Призначений для відображення вартості товару до і після переоцінки запасів та різниці між ними

Аудитор перевіряє первинні документи на підставі яких здійснюються записи по відповідних рахунках (табл.. 2).

Таблиця 2. Перелік документів, на підставі яких здійснюються записи по рахунка

Шифр та назва рахунку	Документи
20 "Виробничі запаси"	Журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреність; акт списання довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; лімітно-забірна картка; акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; картка складського обліку матеріалів; відомість обліку залишків матеріалів на складі; матеріальний ярлик; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу; матеріальний звіт; акт закупівлі ТМЦ
22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв); картка з обліку МШП; замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні; особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів; відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів
23 "Виробництво"	Розрахунок фактичної собівартості готової продукції (калькуляція); документи відхилень від норм витрат; розкрійні листи
24 "Брак у виробництві"	Акт про брак; повідомлення, листок про брак; відомість про брак; акт про виявлення дефектів устаткування
25 "Напівфабрикати"	Відомості руху напівфабрикатів
26 "Готова продукція", 28 "Товари"	Накладна на здачу готової продукції на склад; відомість випуску готової продукції; приймально-здавальні документи; акт приймання; товарно-транспортна накладна; рахунки-фактури; прибутково-видаткова накладна; свідоцтво про якість товару; сертифікат відповідності державній системі сертифікації

Первинні документи, на підставі яких здійснюються записи по рахунках 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", наведені в таблиці 16.4.

Аудитору необхідно знати порядок відображення господарських операцій з обліку запасів у регістрах обліку та звітності (табл. 16.3).

Таблиця 16. Відображення запасів у регістрах обліку і звітності

Шифр та назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядка в Балансі (ф.№1)	Номер рядка в Примітках до річної фінансової звітності (ф.№5)
20 "Виробничі запаси"	журнал 5, 5А	100	800, 810, 820, 830, 840, 850, 860
21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"	журнал сільського господарства	110	870
22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	журнал 5, 5А	100	880
23 "Виробництво"		160	890
24 "Брак у виробництві"		-	
25 "Напівфабрикати"		100,160	-
26 "Готова продукція"		130	900
27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	журнал сільського господарства		-
28 "Товари"	журнал 5, 5А	140	910

4. Способи вивчення операцій із запасами

Вартість матеріалів є суттєвою частиною собівартості продукції і від того, наскільки правильно формується собівартість матеріалів при їх заготівлі, залежить правильний розрахунок собівартості.

Аудит виробничих запасів можна поділити на дві частини:

перевірку їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації;
перевірку правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

Фактичний контроль. Аудит операцій із запасами слід розпочинати з інвентаризації. Це дає можливість виявити недостачі або лишки запасів та інші відхилення, якщо такі мають місце на підприємстві.

Об'єктами інвентаризації запасів виступають: сировина, основні допоміжні матеріали, призначені для виробництва продукції (робіт, послуг), обслуговування виробничого процесу та адміністративних потреб;

МШП, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік; .

незавершене виробництво у вигляді незавершених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів чи незавершених технологічних, процесів;

молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9;

готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, які передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом;

товари.

Інвентаризація виробничих запасів передбачає виконання наступних дій:

переважування, обмір, підрахунок, які інвентаризаційна комісія проводить у порядку розміщення запасів у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного виду запасів до іншого. При зберіганні запасів у різних ізольованих приміщеннях у однієї МВО, перевірка проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки запасів вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить до наступного приміщення;

інвентаризаційні описи складаються окремо на запаси, що перебувають в дорозі, на неоплачені у строк покупцями відвантажені товари і на ті, що" перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні на комісії, у переробці);

кількість виробничих запасів і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатись на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини таких запасів;

МВО на прибуткових документах обліку запасів, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації, робить відмітку після інвентаризації"" з' повстанням на дату опису в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови;

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. Вони заносяться до окремого опису в тому порядку, що й для запасів, які надійшли під час інвентаризації.

Виробничі запаси, які з тих чи інших причин зберігаються на складах інших підприємств, а також ті, що переробляються на інших підприємствах,

носяться 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 (ящики, мішки, балони тощо) також повинна бути занесена до опису і оцінена. Залишки тари заносяться до окремого опису, де зазначається найменування тари, номенклатурний номер, шифр, одиниця виміру, ознаки, які визначають її призначення та якісний стан, кількість і ціну одиниці. На тару, яка прийшла в непридатність, складається окремий акт, де вказуються причини псування і відповідальні особи.

В необхідних випадках при інвентаризації запасів рекомендується відбирати проби із залученням відповідних фахівців для лабораторного аналізу (продукти харчування, фарби, оліфа, спирт тощо) відповідно до діючих правил відбору проб.

Інвентаризація МШП проводиться за місцями їх зберігання та особами, на відповідальному зберіганні яких вони знаходяться. В процесі інвентаризації слід встановити правильність віднесення об'єктів до малоцінних і швидкозношуваних предметів.

В ході перевірки інвентаризаційна комісія повинна з'ясувати:

чи закріплені МШП, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання;

чи здійснюється маркування до передачі в експлуатацію спецодягу, спецвзуття, застережних пристроїв, виробничого і господарського інвентарю тощо. Маркування повинно містити найменування підприємства:

як організовано облік МШП в місцях їх експлуатації, чи ведуть матеріально відповідальні особи (коменданти, бригадири, комірники тощо)

облік отриманого зі складу виробничого і господарського інвентарю на картках (в книгах) за окремими особами, яким цей інвентар виданий у користування.

Інвентаризація МШП здійснюється шляхом огляду кожного предмету і реєстрації його в описі.

На МШП, видані в індивідуальне користування, наприклад, спецодяг, спецвзуття тощо, допускається складання групових інвентаризаційних описів (На куртки, черевики, халати тощо) із зазначенням прізвищ осіб, яким видано такі предмети. Обов'язковою умовою при цьому є ведення особистих карток на такі предмети і наявність в інвентаризаційному описі підписів осіб, які отримали ці предмети.

Спецодяг і білизну, здані в ремонт, прання або чистку, заносять до інвентаризаційного опису на підставі документів, які підтверджують приймання в ремонт, прання, чистку тощо.

Якщо під час інвентаризації будуть виявлені МШП, не(придатні до експлуатації, але не списані з обліку, то робоча комісія складає акт на їх списання. В акті зазначають час експлуатації, причини псування (непридатності) таких МШП та можливість їх використання в інших цілях. На них складається окремий інвентаризаційний опис.

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

Інвентаризація готової продукції і товарів. Порядок проведення інвентаризації готової продукції подібний до інвентаризації інших запасів, що входять до складу оборотних матеріальних активів.

Інвентаризація готової продукції здійснюється за кожним найменуванням виробу. Готова продукція вноситься до інвентаризаційного опису за оцінкою, яка застосовується для її обліку на даному виробничому підприємстві:

за фактичною собівартістю, яка визначається за формулою на суму всіх витрат на її виготовлення або на суму прямих витрат;

за нормативною виробничою собівартістю;

за обліковими цінами;

запродажними цінами.

В окремих описах відображається зіпсована, непотрібна, неліквідна готова продукція, а також готова продукція, яка надійшла або відпущена під час інвентаризації.

Однак є деякі відмінності, які полягають в тому, що готові вироби в ряді випадків зберігаються не тільки на складах підприємства, але й в структурних підрозділах (наприклад, цехах) та на відповідальному зберіганні інших господарюючих суб'єктів.

Товари, підготовлені до відвантаження чи відпуску згідно з виписаними, але не оплаченими, документами, включаються до загального інвентаризаційного опису як власні (нереалізовані). Упаковані товари (за винятком оригінальної упаковки постачальника) повинні бути в цих випадках розкриті і записані з натури, а не за супровідними документами. Одночасно за підписом голови інвентаризаційної комісії на всіх примірниках документів на відвантаження товарів робиться відмітка про те, що ці товари включені до інвентаризаційного опису.

Документальний контроль. Після перевірки фактичної наявності запасів аудитор розпочинає документальну перевірку в такій послідовності.

Перевірка правильності оцінки запасів при надходженні, придбанні. При проведенні такої перевірки аудитору слід враховувати, що в синтетичному обліку придбання запасів може здійснюватись в оцінці за фактичною вартістю придбання або за обліковими цінами (за плановою, нормативною собівартістю придбання тощо). Залежно від обраного варіанту: обліку витрат на виробництво, випуск і оприбуткування готової продукції можна відобразити в оцінці за одним з варіантів, що вибраний в обліковій політиці: за повною фактичною вартістю, за плановою собівартістю тощо.

При перевірці руху матеріалів, в першу чергу, слід перевірити правильність їх оприбуткування. Неповне оприбуткування матеріалів призводить до утворення не відображених в обліку залишків. Тому слід порівняти дані прибуткових ордерів з даними супровідних документів постачальників (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні тощо). У випадку розбіжностей на підприємстві повинні складатися не прибуткові ордери, а приймальні акти і пред'являтися претензії постачальникам. Якщо в обліку відображено певні суми, тоді необхідно провести зустрічні перевірки: можливо претензії насправді задоволено, матеріали допоставлено, але не оприбутковано. Крім того, трапляються випадки, коли тривалий час суми, без задоволення позивача і без розслідувань, списуються на витрати підприємства за довідкою, складеною, головним бухгалтером або бухгалтером по розрахунках.

Перевірка повноти оприбуткування запасів та наявності документів, що підтверджують їх придбання. Для цього аудиторю слід перевірити:

чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання запасів;

чи повністю оприбутковані запаси, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);

чи відповідає якість запасів, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

При перевірці обліку запасів особливу увагу приділяють перевірці первинної документації. При цьому необхідно оцінити правомірність використання тих чи інших форм документів (чи використовуються уніфіковані форми; чи передбачено всі обов'язкові реквізити)" перевірити дотримання порядку їх заповнення (чи всі обов'язкові реквізити заповнюються, чи ставляться підписи, чи заповнюються незаповнені рядки, чи робиться застереження про виправлені помилки тощо) та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції; чи дотримується графік документообігу тощо).

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Найбільш поширеною помилкою, що 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 специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані за актами приймання. По деяких видах запасів (тютюну, чаю, картоплі тощо) для правильного кількісного оприбуткування вимагаються дані лабораторного аналізу про вологість, сортність тощо.

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

Перевіряючи реальність операцій, необхідно встановити наявність договорів про поставку матеріалів, правильність їх складання, порівняти дані документів з оплати постачальникам з даними документів на оприбуткування запасів.

Необхідно перевірити правильність обчислення та відображення, а обліку ПДВ. При цьому необхідно враховувати наступні вимоги законодавства:

ПДВ відображається в обліку, якщо запаси оприбутковано і оплачено; запаси повинні використовуватись на виробничі потреби;

у випадках, коли в первинних облікових документах (рахунках, рахунках-фактурах, накладних, прибуткових касових ордерах, актах виконаних робіт тощо), що підтверджують вартість придбаних запасів, не виділено суми ПДВ то в розрахункових документах (дорученнях, вимогах-дорученнях, вимогах, реєстрах чеків і реєстрах на одержання коштів з акредитиву) обчислення її розрахунковим шляхом не відбувається. Тому вартість придбаних матеріалів, включаючи ПДВ, оприбутковується на рахунки запасів на всю суму пред'явленого рахунку з наступним «писанням у встановленому порядку на витрати виробництва;

сума ПДВ по запасах, придбаних для виробничих потреб у підприємств роздрібною торгівлю та у населення, до заліку у покупця не приймається.

Перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю і кількістю запасів та за кількістю виконаних робіт і наданих послуг. Під час перевірки операцій з оприбуткування запасів, виконаних робіт і наданих послуг, по яких було виявлено розбіжності в якості та кількості з характеристиками та кількістю, вказаними в документах постачальника, необхідно встановити наявність акту про виявлені невідповідності. На суму недостачі продукції підприємство-одержувач пред'являє відправнику (постачальнику) претензію. Для перевірки своєчасності пред'явлення претензії аудитор слід перевірити наявність:

у супровідних документів або порівняльних відомостей фактичної наявності продукції з даними, які вказані в документах постачальника;

квитанцій станції (порту) про перевірку ваги вантажу, якщо вона здійснюється;

актів про виявлену недостачу продукції;

інших документів, які засвідчують причини виникнення недостачі (аналіз показників вологості продукції, комерційні акти тощо).

Перевірка організації контролю за зберіганням і використанням довіреностей. Перевірці підлягає правильність нумерації аркушів книг довіреностей. При масовому характері видачі довіреностей перевіряється наявність їх реєстрації в журналі з обліку виданих довіреностей. При цьому звертається увага на те, щоб довіреності видавались повністю заповненими.

Шляхом зустрічної перевірки аудитор виявляє можливі факти надання постачальнику підроблених довіреностей за такими ж номерами які зареєстровані в журналі. Дата видачі довіреностей дає можливість визначити термін її дії, який встановлюється залежно від можливості отримання і ввезення відповідних запасів. Ці дані можна перевірити за корінцем книги довіреностей. По прибуткових документах перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання запасів (наряди, рахунки, договори, замовлення тощо).

Вивчення організації контролю за погашенням довіреностей. З метою перевірки правильності погашення довіреностей аудитор порівнює дані граф "Відмітка про виконання довіреностей" в журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження запасів на склад. При цьому необхідно звернути увагу на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей.

Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей. Такі довіреності повинні бути повернені на наступний день після закінчення терміну їх дії, про що робиться відмітка в корінці книги довіреностей або в журналі їх обліку.

Приклад робочого документу, в якому аудитором відображаються результати перевірки організації контролю за зберіганням, використанням погашенням довіреностей, наведено нижче (зразок 16.1).

Перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей									
№ з/п	Довіреність				Найменування постачальника	Оприбуткована (неоприбуткована) запаси		Погашено (непогашено) довіреність	
	№	дата	сторок дії	кому введено		№ і дата доку-менту	кількість	дата	Акт на списання

Перевірка достовірності відображення руху запасів в бухгалтерському обліку. В ході такої перевірки аудитору необхідно з'ясувати:

як обліковувались надходження і витрачання запасів в коморах на складах та інших об'єктах;

чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) запасів, що надійшли;

чи не списувалися на витрати запаси понад встановлених норм і без достатніх підстав;

чи відповідає фактичне витрачання запасів документальним даним;

чи не було фактів вуалірування недостач запасів в бухгалтерському.

чи не приховувались недостачі запасів різними необгрунтованими бухгалтерськими проводками. Для з'ясування наведених питань важливе значення має детальний аналіз первинних документів з обліку руху запасів за місцями зберігання.

Порівнянням первинних документів із записами в картках складського обліку необхідно перевірити, чи відповідають записи про кількість найменування запасів, що надійшли і відпущені, даним, що містяться в документах. При цьому можуть бути виявлені факти неоприбуткування або необгрунтованого списання запасів на витрати.

В ході перевірки операцій з відпуску матеріалів необхідно перевірити відпуск матеріалів у виробництво і обгрунтованість їх списання на витрати. Також необхідно переконатись, чи не списуються виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оприбуткування і без оформлення по них видаткових документів.

Окрему увагу аудитор повинен приділити вивченню стану складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), уточнити, чи мають комірники положення або посадові інструкції про порядок ведення складського господарства і складського обліку, чи проводиться інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і звітності.

Для дослідження операцій з руху запасних частин аудитору необхідно перевірити:

організацію кількісного обліку запчастин за назвами і номенклатурними номерами, (з обов'язковим зазначенням прейскурантних цін), який повинен вестись в місцях їх зберігання;

чи вимагає комірник при відпуску нових запасних частин зі складу здачі старих, зношених, зламаних (останні повинні оприбутковуватись частини, що вимагають реставрації, або як металобрухт);

чи відповідає кількість оприбуткованих дефіцитних запасних частин кількості по рахунках і накладних постачальників. Для цього необхідно порівняти кількість запчастин, що надійшли згідно з рахунками накладними, з фактично оприбуткованою кількістю деталей по складу і бухгалтерії. Якщо при порівнянні буде встановлено, що

по тих, чи інших рахунках на підприємство надійшло більше запчастин, ніж оприбуткована, аудитор складає спеціальну порівняльну відомість;

правильність списання (вибірково) запчастин, за відомостями дефектів; окремими накладними і лімітно-забірними картками, а також за звітами механіків, завідувачів майстернями;

кому з працівників підприємства видавались кошти для придбання запчастин і ремонтних матеріалів, суму таких видач, за якими цінами і у кого придбано за готівку запчастини і ремонтні матеріали, якими документами підтверджується їх оплата, чи оприбутковані ці запчастини і ремонтні матеріали.

При перевірці використання запасних частин необхідно перевірити, чи виписуються на їх отримання прибуткові накладні. Якщо буде встановлено, що деталі, які підлягають обміну, на склад не здаються, необхідно з'ясувати причини цього. Слід також перевірити, чи складається на відпуск запасних частин для ремонту автомобілів відомість дефектів.

У деяких випадках за даними бухгалтерського обліку не проводиться списання запасів. Тому, перевіряючи факти списання запасів, аудитор повинен знати, чи використовуються зазначені запаси у технологічному процесі та якими є норми їх витрачання на виготовлення одиниці продукції.

У разі встановлення фактів списання запасів в обсягах, не передбачених технологічним процесом, аудитор повинен перерахувати собівартість на суму незаконно списаних запасів та поставити питання про відшкодування їх вартості.

При аудиті операцій із запасами необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціну, ПДВ, транспортні витрати уточнити роздрібні ціни на момент реалізації. Також необхідно перевірити, чи не було випадків реалізації виробничих запасів за низькими цінами під виглядом відходів;

При реалізації матеріалів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації, надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок або в касу підприємства з дотриманням встановленого ліміту розрахунків готівкою.

Тема 8. Аудит грошових коштів і розрахунків

1. Аудит касових операцій.
2. Аудит операцій на поточних рахунках в банку.
3. Аудит розрахункових операцій
 - 3.1. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядчиками
 - 3.2. Аудит розрахунків з покупцями і замовниками
 - 3.3. Аудит розрахунків з підзвітними особами
 - 3.4. Аудит розрахунків за претензіями
 - 3.5. Аудит розрахунків по відшкодуванню завданих збитків
 - 3.6. Аудит розрахунків з оплати праці.

1. Аудит касових операцій

Метою аудиту грошових коштів є надання аудитором обґрунтованого висновку щодо законності, достовірності, доцільності касових операцій, операцій на рахунках у

банках, операцій з коштів у дорозі, операцій з грошовими документами, операцій з еквівалентами грошових коштів.

Основними завданнями аудиту грошових коштів у касі є перевірка: умов збереження грошових коштів у касі; наявності договорів про повну матеріальну відповідальність; напрямів використання грошових коштів; наявності первинних документів і заповнення обов'язкових реквізитів у них; правильності здійснення документообігу; термінів проведення інвентаризації та правильності їх документального оформлення; наявності та правильності заповнення журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, правил ведення облікових реєстрів; відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку, головної книги та звітності; оприбуткування надходжень готівки; дотримання встановлених лімітів залишку готівки в касі; цільового використання готівки; дотримання порядку видачі готівки під звіт; дотримання граничних обмежень на здійснення готівкових розрахунків; витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці тощо.

Джерелами інформації для аудиту грошових коштів у касі підприємства є: головна книга; журнали-ордери, касова книга (№ КО-4), прибуткові і видаткові касові ордери (№ КО-1, № КО-2); Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (№ КО-3 і № КО-3а); Книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей (№ КО-5); чеки на отримання готівки; виписки банку; авансові звіти; посвідчення на відрядження; акти на закупівлю; повідомлення банку про встановлення ліміту Готівки в касі; розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги та інших виплат; форма річної фінансової звітності № 1 "Баланс"; Форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів"; форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" тощо.

Особлива увага аудитора має бути зосереджена на правильності оформлення касових документів. Під час перевірки звіту касира і доданих до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів із записами в журналі реєстрації для переконання у повноті обліку останніх касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності у сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причини. Результати перевірки правильності та своєчасності оформлення касових документів можна оформити за допомогою робочого документа аудитора.

Під час перевірки дотримання підприємством ліміту залишку готівки в касі визначається встановлений установою банку розмір ліміту; з'ясовують, як підприємство дотримується ліміту залишку готівки, строків і порядку здавання виторгу, своєчасності повернення в банк невитрачених у строк коштів, які видані на оплату праці та інші виплати. Понадлімітні залишки готівки в касі визначаються за способом порівняння залишків на кінець дня у звіті касира з встановленим лімітом за кожний день.

Важливим завданням аудиту касової дисципліни є перевірка цільового використання готівки, отриманої з рахунку банку. Призначення коштів вказується на зворотній стороні грошового чека і після отримання коштів підприємство зобов'язане його дотримуватися. Для перевірки дотримання цільового використання грошових коштів аудитор звіряє дані звітів касира, касової книги, виписок банку, видаткових і прибуткових касових ордерів, а також інші документи, які відображають витрачання готівки за призначенням (розрахунково-платіжні відомості, рахунки-фактури, авансові звіти, акти на закупівлю товарів та ін.). За результатами перевірки встановлюють факти нецільового використання готівки, з'ясовують їх причини. За використання

отриманої в установі банку готівки не за цільовим призначенням чинним законодавством передбачені фінансові санкції у розмірі витраченої готівки.

У ході аудиту грошових коштів у касі перевіряється дотримання порядку видачі підприємствами готівки під звіт (дотримання вимог, встановлених термінів подання до бухгалтерії авансових звітів та своєчасності повернення невикористаних залишків авансових сум, цільове їх витрачання). Факт порушень з'ясовують за результатами перевірки звітів касира, видаткових касових ордерів, авансових звітів підзвітних осіб і доданих до них підтверджу вальних документів. Суми, не повернуті своєчасно підзвітною особою у касу підприємства, арифметично додаються до залишку готівки в касі за кожен день.

Типовими порушеннями, які виявляють під час аудиту грошових коштів, є: відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність з касиром; відсутність наказу керівника про виконання функцій касира іншим працівником; порушення встановленого порядку проведення інвентаризацій; наявність виправлень і підчищень у касових документах; відсутність підписів окремих членів інвентаризаційної комісії; нестача або надлишок грошових коштів чи грошових документів; неправильна кореспонденція рахунків; невідповідність сум у касовому ордері та в звіті касира; відсутність підписів керівника, головного бухгалтера, касира; неповне оприбуткування грошових коштів; видача готівки під звіт особам без повного звіту за попередній аванс; недостовірність підписів осіб, які отримали гроші; порушення термінів повернення невикористаних сум підзвітними особами; неповне відображення в бухгалтерських регістрах виторгу, що надійшов через реєстратори розрахункових операцій; перевищення законодавчо встановлених норм розрахунків готівкою тощо.

2. Аудит операцій на поточних рахунках в банках

Об'єктами аудиту грошових коштів на поточному рахунку в банку та банківських операцій є: наявність у підприємства поточних та інших рахунків у банках; законність операцій, які здійснюються на цих рахунках; правильність документального оформлення банківських операцій; повнота і відповідність сплачених коштів виставленим рахункам; відповідність сум, вказаних у виписках банку сумам, відображеним у первинних розрахункових документах; достовірність і доцільність здійснення банківських операцій; правильність відображення банківських операцій на бухгалтерських рахунках тощо.

Під час аудиту необхідно впевнитись у наявності всіх виписок банку з рахунків підприємства. Якщо виявиться, що частина виписок у справах підприємства відсутня, необхідно отримати в банку засвідчені копії.

Виправлення у виписках засвідчується підписом головного бухгалтера і гербовою печаткою. Зустрічній перевірці обов'язково підлягають виписки з підчистками і виправленнями, не підтвердженими банком.

Насамперед, необхідно звірити залишки коштів, відображені у виписках з залишками коштів, які зазначаються в облікових даних. При цьому перевіряються не лише суми залишків, а й відповідність оборотів за випискою і обліковими регістрами.

Важливо перевірити повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів. Повноту встановлюють за їх нумерацією по сторінках і переносом залишку коштів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку повинен дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці.

Крім того, слід упевнитись, що всі здійснені через банк операції є вірогідними і підтверджені відповідними документами. Одночасно виявляється правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових регістрах, тому що деколи зловживання можуть бути заховані шляхом складання неправильних бухгалтерських проводок, не підтверджених документами, а також сторонніх записів без документальних підтверджень і без дійсної необхідності, або неправильним підрахунком чи переносом підсумків з однієї сторінки регістру на іншу.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності й обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, з даними виписки банку і записи на рахунках 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", 37 "Розрахунки з різними і дебіторами". Тут за прибутковими документами перевіряють повноту і правильність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо є сумніви в справжності документів чи в достовірності операцій, слід провести їх зустрічну перевірку з постачальниками продукції.

Перевіряючи видаткові банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі оплачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дозволить потім перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках і вжиті підприємством заходи щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди. Перевіркою банківських документів за суттю встановлюють, чи не допускаються неправильні перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, яке перевіряють.

Під час перевірки операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку з записами в регістрах бухгалтерського обліку. Водночас з'ясовують, які операції викликали розрахунки за акредитивною формою, чи передбачена ця форма розрахунків договором, або, може, вона застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі.

Потім перевіряється повнота і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повнота оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з чековими книжками аналізуються з точки зору їх правильності, характеру і повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилась оплата лімітованими чеками видатків, які не вносилися в авансові звіти підзвітних осіб, які здійснені готівкою.

Об'єктом контролю аудитора можуть бути операції з переказами грошей з поточного рахунку на рахунки в ощадних банках, тому що вони можуть бути пов'язані з передачею грошей підставним особам, з крадіжками коштів.

Особливу увагу звертають на повноту зарахування на транзитні рахунки валютного виторгу, який поступив підприємству, а також на правильність створення власних валютних фондів.

Ретельно вивчають обґрунтованість списання грошей з рахунків підприємства в банках в дебет рахунків витрат виробництва (обігу), прибутків, збитків, видатків майбутніх періодів.

Під час перевірки операцій за валютним рахунком слід врахувати, що суб'єкти господарювання можуть здійснювати скуповування, обмін, продаж валюти тільки за ліцензією НБУ в установленому порядку.

3. Аудит розрахункових операцій

У ринковій економіці між підприємствами постійно здійснюються угоди згідно закупівлі засобів праці, реалізації продукції (робіт, послуг). За всі придбані активи потрібно сплачувати грошові кошти і відповідно одержувати платежі за реалізовану продукцію чи зроблені послуги.

З метою проведення аудиту розрахункових операцій необхідно використовувати різні методи перевірки. Крім того, слід проводити суцільні чи вибіркові інвентаризації розрахунків.

Незалежно від методу перевірки аудитору необхідно встановити:

4. реальність заборгованості (дебіторської та кредиторської);
5. причини та терміни виникнення заборгованості;
6. правильність відображення у бухгалтерському балансі залишків;
7. реальність повернення та обґрунтованість списання заборгованості;
8. суми дебіторської та кредиторської заборгованості, з яких минув строк позовної давності;
9. правильність відображення заборгованості на рахунках обліку та у фінансовій звітності;
10. наявність актів звірки розрахунків чи гарантійних листів, в яких боржники визнають свою заборгованість та дотримання строків позовної давності.

Перш ніж здійснювати аудит розрахункових операцій, необхідно встановити його основні завдання, до яких належать:

- 1) оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни по всіх видах розрахунків з кредиторами підприємства;
- 2) встановлення наявності фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень при виконанні розрахункових операцій;
- 3) розробка заходів з реалізації результатів контролю стосовно попередження зловживань і порушень при здійсненні розрахункових операцій.

До основних напрямків аудиту відносять перевірку:

- своєчасності розрахунків з бюджетом, перерахування заборгованості кредиторам;
- достовірності даних бухгалтерського обліку операцій із зобов'язаннями;
- наявності, правильності оформлення і дотримання умов договорів та інших документів, що визначають права та обов'язки сторін з постачання матеріальних запасів, виконання робіт (надання послуг);
- дотримання діючих нормативних актів в частині відшкодування витрат по службовим відрядженням в межах України;
- повноти отримання оплати за придбані матеріальні запаси, їх оприбуткування;
- дотримання чинного законодавства, правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з постачальниками, бюджетом, іншими кредиторами.

При аудиті розрахунковій операцій проводять порівняння залишку заборгованості, яка обліковується в балансі на дату перевірки з кожного виду

розрахунків, із залишком в облікових реєстрах і з актами взаємозвірки розрахунків з постачальниками і підрядниками.

Джерелами інформації для аудиту операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями є:

- первинні документи (виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, авансові звіти, товарно-транспортні накладні);
- облікові реєстри (журнал № 3, Головна книга);
- форми звітності (форма № 1 «Баланс», форма № 1-Б (Баланс), декларації по податкам;
- дані інвентаризації, акти звірки розрахунків тощо.

3.1. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядчиками

Загальну перевірку розрахункових операцій з постачальниками підрядниками потрібно проводити у наступній послідовності. Спочатку необхідно встановити джерела інформації для аудиту розрахунків а товарними операціями — це: первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти прийнятих робіт), а також договори купівлі-продажу, вантажні митні декларації, довідки бухгалтерії про курсові різниці тощо. Перевірці рахунків з кожним постачальником має передувати вивчення договірних відносин, зокрема, правильності оформлення договорів, проектно-кошторисної документації, титульних списків тощо. Аудитор повинен спочатку одержати список постачальників із зазначенням сум заборгованості перед ними на кінець року, провести вибіркочу перевірку найбільш вагомих сум, вивчити наявні відповідні договори та первинні документи на поставку товарів, доцільність їх придбання, дотримання термінів розрахунків. Далі здійснюється перевірка попередньо проведених інвентаризацій кредиторської заборгованості. Аудитор повинен ознайомитися та проаналізувати матеріали проведених інвентаризацій.

Якщо такі дані відсутні, то аудитор має право вимагати проведення інвентаризації, що дозволить виявити реальний стан кредиторської заборгованості.

Під час аудиторської перевірки результатів інвентаризації кредиторської заборгованості за звітними періодами рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» дані інвентаризації елі і звірити із сумами у Головній книзі та балансі. Перевірці підляганні також залишки кредиторської заборгованості у журналі № 3 та відомостях 3.1-3.6 на початок звітнього періоду із залишками попереднього звітнього періоду, при цьому уточнюється реальність кредиторської заборгованості.

Передбачається вивчення договорів про надходження продукції, договорів на певні послуги і виконання робіт. Аудитор спочатку перевіряє наявність договорів, правильність оформлення, дату виникнення боргу і причину створення заборгованості.

Наступним етапом є перевірка операцій з кожним постачальником та даними бухгалтерського обліку, зокрема рахунок 63, розрахунково-платіжні відомості. Встановлюється дата проведення і характер операції, правильність застосування цін, націнок, повнота оприбуткування. При надходженні товарно-матеріальних цінностей, що не мають підтверджувальних документів, перевіряють чи не знаходяться вони в дорозі. Перевіряється дата проведення інвентаризації і дата останньої перевірки розрахунків. Також перевіряють правильність списання сумнівних боргів.

Під час аудиту розрахунків з підрядниками необхідно перевірити:

- чи включені об'єкти, що будуються, до титульного списку та забезпечені

вони джерелами фінансування;

- чи є в наявності на підприємстві проектно-кошторисна документація на будівельні об'єкти;
- чи укладені договори з підрядниками;
- чи відсутні дописки обсягів виконаних робіт;
- чи правильно визначені ціни на об'єкти;
- чи є відповідність сум згідно рахунків і доданих до них актів про виконані роботи.

Обґрунтованість розрахунків з підрядчиками за виконані роботи повинно підтверджуватись проектно-кошторисною документацією, актами здачі-прийняття виконаних робіт. Реальність дебіторської і кредиторської заборгованості, точність розрахунків, відсутність приписок можуть бути перевірені шляхом застосування методу контрольного заміру виконаних робіт. Якщо існує заборгованість з постачальниками чи підрядчиками, встановлюють строки позовної давності, у результаті заборгованість зараховується на рахунок 944.

3.2. Аудит розрахунків з покупцями і замовниками.

Перевіряючи розрахунки із покупцями аудитор повинен встановити:

- чи укладені договори поставки продукції;
- чи правильно вираховуються суми, належні підприємству за прийняту покупцем продукцію.

При аудиторській перевірці треба з'ясувати повноту і своєчасність розрахунків (контокорентні виписки) при розрахунках з іногородніми покупцями; чи складались акти взаємозвірки та відображались результати звірки в обліку.

Під час перевірки розрахунків з використанням різних форм безготівкових розрахунків перевіряють всі підтверджувальні документи, при необхідності - проводиться зустрічна перевірка в банку і покупців. Особлива увага звертається на правильність в обліку операцій з використанням векселя. Аудитору необхідно знати, що в Україні застосовується метод нарахування при визначенні виручки. Тому, за дебетом 36 відображають вартість відвантаженої продукції за відповідними цінами (включаючи ПДВ), незалежно чи здійснена оплата за них чи ні. За кредитом відображаються кошти від покупців і замовників в оплату за товари, продукцію або послуги. І на останньому етапі з'ясовують правильність кореспонденції рахунків синтетичного і аналітичного обліку.

3.3. Аудит розрахунки з підзвітними особами

При перевірці необхідно перевірити порядок видачі, обліку підзвітних сум. Аудитор перевіряє факти незаконних витрат авансів, підзвітних сум, чи складають підзвітні особи доповідні записки про виконання доручених завдань і чи своєчасно вживаються заходи примусового стягнення заборгованості з підзвітних осіб у разі неподання авансових звітів.

Аудит розрахунків з підзвітними особами проводять суцільним способом у такій послідовності. Перевірці підлягає:

- правильність видачі грошей під звіт;
- цільове призначення витрачання отриманих під звіт сум;
- законність і доцільність витрачання підзвітних сум;
- правильність оформлення авансових звітів і прикладених до них документів

та своєчасність подання їх у бухгалтерію підприємства;

- стан обліку розрахунків з підзвітними особами.

Джерелами аудиту є: накази й розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикладеними документами, дані аналітичного і синтетичного обліку по рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (журнал №3, відомість 3.1-3.6, Головна книга), баланс підприємства (форма № 1).

Спочатку аудитор встановлює, чи визначено коло осіб, що мають право одержувати гроші під звіт. Список осіб, яким можна видавати гроші в підзвіт, затверджується наказом керівника підприємства. Аванси в підзвіт видаються із каси підприємства для операційно-витрат і на службові відрядження, тому аудитор перевіряє використання підзвітних сум за цільовим призначенням.

Ретельно перевіряються авансові звіти про видатки на відрядження. При цьому встановлюють наявність відміток у посвідченні В про відрядження щодо прибуття й вибуття і звіряють ці дати з компостерами проїзних квитків, перевіряють правильність оплати добових, квартирних і проїзних. Добові в межах України встановлено в розмірі 25 грн. за одну добу, квартирні – за квитанціями готелю, проїзні – за документами на проїзд. Випадки переплат чи недоплат аудитор фіксує у робочому документі «Відомість переплат і недоплат видатків на відрядження».

За регістрами аналітичного обліку, авансовими звітами з прикладеними до них документами аудитор встановлює, чи не значаться підзвітні суми за особами, звільненими з роботи, чи не видавалася готівка працівникам у рахунок заробітної плати.

Останнім етапом аудиту розрахунків з підзвітними особами є перевірка достовірності записів, пов'язаних з обліком підзвітних сум у журналі № 3, Головній книзі та в балансі. Достовірність записів встановлюється шляхом зіставлення записів у журналі № 3 з авансовими звітами та касовими документами, а суми журналу № 3 мають збігатися із сумами Головної книги та балансу підприємства. Результати перевірки аудитор повинен відобразити у своєму робочому документі.

3.4. Аудит розрахунків за претензіями

Розрахунки за претензіями обліковуються на балансовому рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунку 374 «Розрахунки по претензіям».

Аудит розрахунків за претензіями, відшкодувань, завданих збитків різними дебіторами і кредиторами передбачає попереднє з'ясування наявності заборгованості з боку працівників підприємства, а також причини її виникнення.

Важливим завданням аудиту є перевірка розрахунків за невиконання договірних зобов'язань.

Претензії можуть бути пред'явлені:

- до постачальників і підрядників за виявлені збільшення обсягів виконаних робіт, недопоставку товарів, завищення цін і тарифів та сум внаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам, за простої з вини постачальників;

- до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла у дорозі, і за зайві сплачені суми при перевезенні вантажів;

- за санкціями (штрафи, пені, неустойки) за недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом; до банків за сумами помилково списаними за рахунками в банку (за валютними операціями).

За кожною претензією аудитору необхідно перевірити її обґрунтованість і правильність оформлення документів.

Аудитору потрібно знати, що недотримання термінів пред'явлення претензій використовується часто для приховування фактів крадіжок, зловживань. В зв'язку з цим аудитору необхідно вивчити причини відмови постачальників у задоволенні претензій, протоколи розгляду претензійних справ у суді й арбітражі.

Аудитор повинен перевірити наявність комерційних актів, правильність їх оформлення та своєчасність списання сум за нестачі товарів, що виникли у дорозі (пошкодження вагонів, відсутність пломб на них тощо).

При аудиті з'ясовується обґрунтованість претензій. Встановлюються винні особи та сума відшкодувань, завданих збитків шляхом погашення необґрунтованих претензій.

За рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунку 374 «Розрахунки по претензіям» аудитору слід перевірити відповідність залишків в балансі даним Головної книги, підсумкових аналітичних даних відомості (сальдо на початок місяця, обороти по дебету і кредиту за місяць, сальдо на кінець місяця) по даному рахунку даним синтетичного обліку.

3.5. Аудит розрахунків по відшкодуванню завданих збитків

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків ведуться на балансовому рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Перевіряючи такі розрахунки, аудитору необхідно з'ясувати суми нестач і крадіжок та встановити, чи дотримано строків і порядку їх розгляду, як забезпечується їх відшкодування. Особливо ретельно треба вивчити факти списання нестач і витрат на витрати виробництва чи на збитки за рішенням керівника підприємства, у випадку затвердження судом виконавчих документів.

Зокрема, аудитор перевіряє правильність і своєчасність оформлення матеріалів з нестач і псування з причини неналежного оформлення матеріалів. У результаті аудиторської перевірки важливо з'ясувати причини виникнення нестач і псування (поганий стан складських приміщень, порушення правил приймання і відпустку матеріальних цінностей за кількістю і якістю із одного підрозділу в інший). Аудитору слід також з'ясувати, чи правильно визначено суму збитків (сума збитків розраховується за ринковими цінами даної місцевості). Крім того, аудитор перевіряє забезпечення на підприємстві і відшкодування матеріальних збитків (нестач, витрат), порядок організації контролю за утриманням заборгованості за виконавчими листами.

3.6. Аудит поточних зобов'язань з оплати праці

Завданнями аудиту поточних зобов'язань з оплати праці є:

1. Оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни за всіма видами розрахунків з кредиторами підприємства;
2. Встановлення наявності, правильності оформлення договорів та інших документів, що визначають права та обов'язки сторін з постачання ТМЦ, виконання робіт, а також дотримання зазначених в даних документах умов;
3. Оцінка повноти відображення здійснених операцій в бухгалтерському обліку і перевірка правильності даних у звітності;
4. Оцінка системи розрахунків з персоналом, стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці;

5. Встановлення правильності організації обліку робочого часу і виробітку, обґрунтованості нарахувань заробітної плати і проведення з неї утримань;
6. Перевірка дотримання податкового законодавства по операціях пов'язаних із розрахунками з оплати праці;
7. Перевірка операцій з довгостроковими та короткостроковими кредитами банків;
8. Правильність бухгалтерських проведеннь по рахунках, що відображають зобов'язання підприємства.

Основними етапами аудиту операцій по оплаті праці є:

1. Дотримання підприємством діючого трудового законодавства при прийманні і звільненні працівників (вивчення систем оплати праці, оформлення наказів про прийом, звільнення, контрактних угод, тощо). Оформлення працівника здійснюється на основі наказу про прийняття на роботу. На нього у відділі кадрів відкривають особову картку, до якої заносять відомості про працівника і присвоюють табельний номер, водночас роблять відмітку в трудовій книжці.

2. Перевірка наявності колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання. В колективному договорі узгоджуються умови прийняття на роботу, форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови введення і розміри надбавок, премій та інших виплат.

3. Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці. Вона використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки.

4. Правильність нарахування заробітної плати – основної (відрядної, погодинної, за посадовими окладами) додатково заробітної платні сумісникам, за період відпустки тощо.)

5. При нарахуванні з/плати аудитор звертає на наявність і правильність оформлення первинних документів; наявності підписів посадових осіб, відсутність виправлень; здійснює нормативну перевірку правильності використання норм і розцінок.

В процесі перевірки особливо звертають увагу на перевірку правильності організації сумісництва працівників. Трапляються випадки виконання сумісниками роботи за сумісництвом під час здійснення ними своєї основної роботи, одержуючи заробітну плату за невідпрацьований час. Зіставляючи час роботи сумісника на підприємстві з часом його роботи в інших підприємствах, можна встановити, чи не працював він у різних підприємствах в один і той же час і визначити кількість невідпрацьованих годин. Тривалість роботи за сумісництвом не може перевищувати 4-х годин на день і повного робочого дня у вихідний.

Аудитор звертає увагу на обґрунтованість і правильність нарахувань премій, надбавок, доплат у зв'язку з відхиленням від нормальних умов праці, за понаднормові години, за простої, за роботу в тяжких та шкідливих умовах тощо. За умови простою не з вини працівника йому оплачується не нижче $\frac{2}{3}$ тарифної ставки погодинника, браку не з вини працівника - $\frac{2}{3}$ тарифної ставки, під час роботи в понадурочний час - перші дві години оплачуються в розмірі 1,5 тарифної ставки; наступні дві години - в подвійному розмірі, в святкові дні - не менше подвійних ставок

Відсутність повторного нарахування сум за раніше виплаченими первинними документами (табелями, нарядами, разовими документами).

Перевірка повноти, правильності утримань із заробітної плати, нарахувань на заробітну плату та своєчасності їх перерахувань до бюджету та до державних фондів пенсійного та соціального страхування

Утримання із заробітної плати відрізняються від нарахувань тим, що джерелом виплати є доходи кожного працівника. Об'єктом нарахувань на заробітну плату є фонд оплати праці працівників підприємства.

З сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, здійснюють різноманітні утримання. Вони поділяються на обов'язкові та добровільні.

При проведенні аудиту розрахунків за страхуванням (рах. 65) встановлюють :

- чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження;

- чи правильно визначено базу для нарахування страхових внесків за відповідним видом страхування, застосовані ставки, своєчасно і повно здійснені розрахунки (обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, індивідуальне страхування, страхування майна).

Об'єктом обкладання внесками є фактичні витрати на оплату праці працівників. Правила нарахування і утримання внесків на соціальні заходи визначається нормативно правовими актами:

- правильність використання коштів Фондів соціального страхування і страхування на випадок безробіття, зокрема, визначити цільове використання коштів, а також наявність документів, які підтверджують право на призначення відповідних виплат (листки непрацездатності, довідки тощо);

- правильність визначення середньої заробітної плати для нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності згідно Порядку № 1266.

- правильність нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності, чи відповідає кількість оплачених днів і сум виплаченої допомоги за поданими листками тимчасової непрацездатності з днями і сумами, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства та розрахункових відомостях, кількість оплачених за листками тимчасової непрацездатності днів даним табелів обліку використання робочого часу.

Тема 9. Методика аудиту власного капіталу і зобов'язань

1. Аудит власного капіталу
2. Аудит зобов'язань підприємства
 - 2.1. Аудит забезпечення майбутніх витрат і платежів
 - 2.2. Аудит цільового фінансування і цільових надходжень
 - 2.3. Аудит довгострокових зобов'язань
 - 2.4. Аудит короткострокових кредитів банків
 - 2.5. Аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги
 - 2.6. Аудит поточних зобов'язань по розрахунках з бюджетом, страхуванню і по позабюджетних платежах

1. Аудит власного капіталу

Згідно з П(С)БО 2 "Баланс", власний капітал - це частина активів підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. За рівнем відповідальності власний капітал поділяють на:

- статутний капітал, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі господарюючих одиниць;
- додатковий капітал (нереєстрований) – це додатково вкладений капітал, дарчий капітал, резервний капітал і нерозподілений прибуток.

Таким чином, об'єктом аудиторської перевірки даної ділянки обліку є записи на відповідних рахунках класу 4, що призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидів власного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

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

1. Відповідність розміру статутного капіталу (сальдо рахунка 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 рахунка 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.
8. Правильність відображення в обліку операцій з формування статутного капіталу і його зміни.
9. Наявність аналітичного обліку за структурою додаткового капіталу підприємства і його відповідність даним синтетичного обліку.
10. Наявність і обґрунтованість величини резервного капіталу підприємства, створеного за рахунок прибутку відповідно до установчих документів.
11. Правильність відображення в обліку операцій з формування і використання резервного капіталу.
12. Правильність відображення в балансі суми нерозподіленого прибутку на кінець поточного року, що визначається за формулою:
13. Узагальнення виявлених відхилень в обліку власного капіталу в порівнянні з діючою законодавчою і нормативною базою й обґрунтування пропозицій по їхньому усуненню.
14. Оцінка взаємозв'язку показників I розділу пасиву Балансу і Звіту про власний капітал.

Перевіряючи вірогідність показників Звіту про власний капітал, аудитор повинен виконати наступні процедури:

1. З'ясувати, чи мали місце зміни облікової політики, виправлення помилок та

інші зміни, передбачені П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

2. Перевірити правильність визначення впливу таких змін на складовий власний капітал і розміру скоригованого його залишку на початок року в розрізі статей.

3. З'ясувати, які господарські операції в звітному році вплинули на зміну власного капіталу. Переконалися у вірогідності суми по кожній такій операції і правильності її відображення у відповідній позиції Звіту про власний капітал.

При цьому аудитором перевіряються дані:

- про переоцінку (дооцінку, уцінку) активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо);
- які відображають розподіл прибутку між учасниками (Власниками) підприємства або направлення прибутку в статутний Капітал, резервний капітал та ін.;
- про внески учасників у статутний або пайовий капітал;
- про вилучення капіталу (зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу або анулювання Викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акції тощо).

4. Проконтролювати правильність і повноту розкриття інформації про власний капітал у примітках до фінансових звітів.

2. Аудит зобов'язань підприємства

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Згідно з П(С)БО 11 "Зобов'язання" у бухгалтерському обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові (довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання);
- поточні зобов'язання (короткострокова кредиторська заборгованість за отримані товари, роботи та послуги; короткострокові кредити банку; короткострокові векселі, видані іншим юридичним особам; розрахунки по заробітній платі, з бюджетом, позабюджетними фондами, з органами соціального страхування; розрахунки з учасниками і дочірніми підприємствами й інші статті кредиторської заборгованості, що відповідають вимогам поточних зобов'язань);
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання.

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. До поточних, (короткострокових) зобов'язань належать борги, погашення яких очікується протягом року або операційного циклу, до довгострокових - решта зобов'язань, які не є поточними.

7. 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.

8. Особливість формування балансової оцінки довгострокових зобов'язань полягає у використанні методу дисконтування.

9. Поточні зобов'язання обліковуються й відображаються в балансі за сумою погашення.

10. Інформація про зобов'язання повинна бути розкрита в примітках до фінансової звітності згідно з П(С)БО 11.

2.1. 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. Так, для підприємств, які не є платниками єдиного податку, сума забезпечення виплат персоналу ($Oв$) містить складові: суму забезпечення оплати відпусток ($Sо$) і суму забезпечення обов'язкових врахувань (зборів) на обов'язкове соціальне страхування (Sc), тобто:

$$Oв = Sо + Sc$$

$$Sо = \frac{Fо}{Fn} \times Fф . \text{ При цьому } Sc = Sо \times K ,$$

де $Fо$ – річна планова сума на оплату відпусток; Fn – загальний плановий фонд оплати праці; $Fф$ – фактично нарахована заробітна плата працівникам; K – ставка відрахувань на соціальне страхування.

2. Перевірці правомірності використання забезпечень відповідно до їх цільового призначення.

3. Перевірці правильності відображення в обліку операцій по Нарухуванню й використанню забезпечень.

4. Перевірці відповідності даних аналітичного й синтетичного обліку забезпечень.

5. 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 ймовірність погашення майбутніх зобов'язань.

6. Контролю правильності й повноти розкриття інформації з кожного виду забезпечень у примітках до фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 11 "Зобов'язання".

2.2. Аудит цільового фінансування і цільових надходжень

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету і позабюджетних фондів, цільові внески фізичних і юридичних осіб тощо.

Контроль даної ділянки обліку передбачає перевірку аудитором наступних основних моментів:

1. Наявності аналітичного обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень і витрат (за призначенням і джерелами надходжень) і його відповідність даним синтетичного обліку.

2. Повноти обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень (кредитового обороту рахунка 48 "Цільове фінансування і цільові надходження").

3. Правомірності використаня коштів відповідно до їх цільового призначення (обґрунтованості сум, відображених за дебетом рахунку 4§, "Цільове фінансування і цільові надходження").

4. Правильності кореспонденції рахунків по операціях здійснення витрат за рахунок коштів цільового фінансування і цільових надходжень.

5. Правильності відображення в обліку операцій виконання умов фінансування:

- віднесення отриманих коштів до складу доходів звітного періоду (іншого операційного доходу) у частині фінансування пропорційно розміру виконання умов фінансування в поточному звітному періоді;

- відображення фінансування, отриманого у цілях капітальних вкладень (умови якого виконані) у складі доходів майбутніх періодів з наступним поступовим включенням до складу доходів звітних періодів у міру амортизації об'єкта капітальних вкладень.

2.3. Аудит довгострокових зобов'язань

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 оподаткування виникла різниця;
- інших довгострокових зобов'язань – по кожному кредитору і виду залучених коштів.

2. Своєчасності переказу короткострокових (відстрочених) позик до складу довгострокових зобов'язань,

3. Правильності відображення і перекладу частини довгострокових зобов'язань (яка підлягає погашенню протягом Поточного року) до складу поточних зобов'язань;

4. Правильності визначення суми відстроченого податкового Юбов'язання згідно з П(С)БО 17 "Податки на прибуток";

5. Обґрунтованості суми (оцінки) довгострокового зобов'язання з фінансової оренди згідно з П(С)БО 14 "Оренда"

6. Правильності використання кореспонденції рахунків по Операціях з довгостроковими зобов'язаннями;

7. Правильності і повноти розкриття інформації про Довгострокові зобов'язання в примітках до фінансової звітності.

2.4. Аудит короткострокових кредитів банків

Аудитор перевіряє правильність ведення обліку розрахунків у Національній і іноземній валюті по кредитах банків, термін повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, а також по Возиках, термін погашення яких минув.

При цьому в ході аудиторської перевірки встановлюється;

- цільове використання кредитів;
- наявність аналітичного обліку і його відповідність даним синтетичного обліку, аудитор повинен переконатися, що аналітичний облік короткострокових позик ведеться відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків: по позикодавцях (банках) у розрізі кожного кредиту (позики) окремо і терміну погашення;

- ведення бухгалтерського обліку по відстрочених і прострочених позиках відповідно на однойменних субрахунках 603,604, 605,606;

- правильність використання кореспонденції рахунків, зв'язаних з одержанням короткострокових позик і їх погашенням;

- правильність віднесення нарахованих (щомісяця або по закінченні кварталу перескладанням квартальної звітності) відсотків по поточних фінансових зобов'язаннях до витрат відповідного звітного періоду;

- правильність і повнота розкриття інформації про суми відстрочених і прострочених позик у примітках до фінансової звітності.

2.5. 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".

4. 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).

5. Перевірити правильність складання кореспонденції рахунків з операцій виникнення, погашення і списання кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

6. Проконтролювати виконання постачальниками договорів них зобов'язань і використання підприємством-клієнтом своїх прав у випадку порушень умов договорів постачання.

7. 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 відмовлень постачальників у задоволенні претензій;
- протоколи розгляду претензійних справ в арбітражному суді.

2.6. Аудит поточних зобов'язань по розрахунках з бюджетом, страхуванню і по позабюджетних платежах

Мета такої аудиторської перевірки – допомогти підприємству уникнути фінансових втрат, зв'язаних із санкціями, що накладаються податковими службами через неправильне нарахування і несвоєчасне перерахування платежів у бюджет.

Перелік платежів у бюджет і в державні цільові фонди регламентується Законом України "Про систему оподаткування", а порядок здійснення розрахунків з бюджетом і державними цільовими фондами - відповідними законами України.

Аудитор повинен з'ясувати, за якими платежами і податками підприємство веде розрахунки і перевірити:

1. Правильність визначення суми з кожного податку і платежу

- вирахування оподаткованої бази;
- застосування ставок;
- розрахунків сум, що підлягають перерахуванню;
- використання пільг.

2 Своєчасність перерахування внесків за податками і обов'язковими платежами.

3. Правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій по нарахуванню і сплаті податків і обов'язкових платежів.

4. Відповідність даних аналітичного обліку записам у реєстрах синтетичного обліку, Головній книзі і балансі.

З цією метою аудитор вивчає наступні основні джерела інформації:

- довідки і розрахунки з окремих видів платежів; ...
- виписки банку і прикладені до них документи про перерахування належних сум у бюджет і в державні цільові фонди;
- акти перевірок, учинених податковими адміністраціями;
- бухгалтерські записи по рахунках 64 "Розрахунки за податками і платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням" у розрізі відповідних субрахунків;
- журнали-ордери за відповідними розрахунками;
- інші документи.

Окремого розгляду вимагають особливості аудиту податку на прибуток.

В умовах діючої нормативної бази підприємства ведуть облік податку на прибуток не тільки з метою оподаткування (згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств"), але так само і для фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

На різницю перевищення суми податку на прибуток, відповідно до декларації над сумою податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку виникає відстрочений податковий актив, що враховується по дебету рахунку 17 "Відстрочені податкові активи". У зворотній ситуації (сума податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку перевищує суму такого податку, яка наведена у декларації) виникають відстрочені податкові зобов'язання, що враховуються по кредиту однойменного рахунку 54.

Таким чином, перевіряючи дану ділянку обліку, аудитор повинен переконатися в правильності здійснення бухгалтерських записів по рахунках (субрахунках): 17 "Відстрочені податкові активи"; 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"; 641 "Розрахунки за податками"; 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" та ін.,

відображення відповідних сум у балансі підприємства і розкриття інформації, зв'язаної з податком на прибуток, у примітках до фінансової звітності.

Тема 10. Методика аудиту доходів і результатів діяльності

1. Методика аудиту доходів
2. Методика аудиту фінансових результатів

1. Методика аудиту доходів

Мета та завдання аудиту операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності

Вивчення операцій з обліку фінансових результатів діяльності – один із важливих напрямів аудиту.

Метою аудиту операцій з обліку доходів і результатів діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів і формування фінансових результатів, повноти та своєчасності ' відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку доходів і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів і визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта.

Завданнями аудиту операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності є:

- перевірка правильності розмежування доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- встановлення правильності умов визнання та оцінки доходів і результатів від звичайної діяльності;
- перевірка правильності накопичення та віднесення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на результати основної діяльності;
- перевірка правильності накопичення та віднесення доходів операційної, фінансової, інвестиційної і надзвичайної діяльності на фінансові результати;
- підтвердження достовірності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності;
- підтвердження законності та правильності визначення і відображення в звітності доходів і фінансових результатів діяльності відповідно до принципів бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподілу та використання.

Джерелами інформації для аудиту операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності є наступні:

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку доходів і результатів діяльності.
3. Облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності,
4. Акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
5. Звітність.

Основною метою аудиту операцій з обліку доходів і результатів діяльності є:

1. Встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів.
2. Правильне і повне відображення в первинних документах доходів.
3. Правильне ведення обліку доходів і фінансових результатів діяльності та відповідності їх прийнятій обліковій політиці підприємства.
4. Контроль за дохідною та видатковою частиною прибутку.
5. Узагальнення показників та інформації про наявність нерозподіленого прибутку підприємства.

Під час проведення аудиту доходів джерелами інформації аудитора є: дані про облікову політику підприємства, первинні документи з обліку доходів, на основі яких формується чистий прибуток підприємства, облікові документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування прибутку підприємства (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, платіжні вимоги, платіжні доручення, довідки бухгалтерії), акти, аудиторські висновки та інша документація, яка була здійснена в минулих періодах, звітність, що узагальнює результати аудиту, законодавчі акти та інші нормативні документи.

Для забезпечення ефективної аудиторської перевірки аудитор повинен перевірити порядок відображення доходів в облікових і регістрах і фінансовій звітності.

Аудит операцій з обліку доходів здійснюється за певною методикою:

Аудит доходів щодо відповідності класифікації, оцінки та умов визнання цих доходів.

Доходи визнаються за таких умов:

- відбувається збільшення активів підприємства, що зумовлює зростання власного капіталу;
- у випадку, коли сума доходу може бути достовірно визначена;
- визнання доходів, які вносяться до облікової політики підприємства на підставі двох принципів – нарахування і відповідності;
- оцінка і визнання доходу здійснюється в залежності від виду господарської операції;
- можна достовірно визначити суму доходу, тобто є гарантія, що грошові кошти від реалізації надійдуть на рахунок.

Разом з тим, існують певні види доходу, які мають свої особливості визнання. Під час аудиторської перевірки необхідно звернути увагу на те, які надходження не визнаються доходами:

- суми надходження за договорами комісії;
- суми податку на додану вартість, акцизного збору, мита та інших податкових платежів, що підлягають перерахуванню у бюджет;
- суми передоплати за відвантажену продукцію, товари, надані роботи чи послуги іншим підприємствам та організаціям;
- суми, отримані авансом;
- суми завдатку під заставу, якщо це передбачено договором;
- суми, отримані від первинного розміщення цінних паперів.

Як правило, при цьому аудитор керується критеріями оцінки доходу, – їх є чотири:

1. Сума доходу за бартерним контрактом – визначається за справедливою

вартістю активів, зменшеною або збільшеною на суму переданих або отриманих грошових коштів.

2. Дохід відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані від іншого підприємства.

3. Якщо справедливу вартість активів, які отримані за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів.

4. Якщо існує відтермінування платежу, тоді виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів. Така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

Аудит правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) полягає в такому:

Господарські операції з реалізації продукції посідають основне місце в формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація фінансових показників повинна бути достовірною.

Чистий дохід від реалізації продукції визначається як різниця між доходом від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг і податком на додану вартість, акцизним збором, іншими зборами або податками, та відрахуваннями з доходу.

Для перевірки доходу від реалізації продукції аудитор використовує такі джерела інформації:

- внутрішні показники підприємства, а саме – податкові накладні на відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг) з податком на додану вартість, акцизним збором, іншими зборами або податками та відрахуваннями з доходу;
- документи, отримані від покупця за відвантажену продукцію (рахунки-фактури, податкові накладні та інші відомості, отримані від третіх сторін);
- правильність визначення і законність відображення доходу від реалізації продукції в рахунках бухгалтерського обліку;
- правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку за такими рахунками, як 70, 79, 90, 91, 92, 93;
- законність створення резервів сумнівних боргів підприємства;
- перегляд облікової політики підприємства разом з умовами визнання доходу від реалізації продукції;
- правильність відображення даних про угоди, які здійснюються на бартерній основі, а також правильність визначення фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Таким чином, у ході аудиторської перевірки доходів повинні бути встановлені такі факти:

- чи всі реально здійснені угоди відображені на рахунках бухгалтерського обліку і звітності;
- своєчасність відображення реалізованої (отриманої) продукції в бухгалтерському обліку;
- правильність класифікації отриманого доходу від реалізованої продукції за видами;
- суми дебіторської заборгованості повинні бути своєчасно відображені на рахунках бухгалтерського обліку;

- сума витрат із відвантаження продукції повинна бути правильно визнана та відображена на рахунках бухгалтерського обліку;
- операції з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) повинні бути санкціонованими.

Аудитор повинен з'ясувати, чи не було відхилень від облікової політики підприємства під час надання кредитів і здійснення інших господарських операцій. Цей аудит проводиться шляхом зіставлення фактичних умов оплати продукції, вказаних у договорах, з даними документів, затверджених керівництвом. У випадку, коли поставка продукції здійснюється крупними партіями, – сума фактично доставлених товарів повинна бути пов'язана з фактичними умовами таких угод.

Особливу увагу аудитор повинен звернути на законність наявних договорів на проведення певних операцій з продажу, а також перевірити правильність відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та відсутність у них помилок. Адже наявність помилок може завищити активи та суми продажу продукції.

Одночасно увага аудитора повинна бути звернена на умови поставки продукції для того, щоб точно визначити час переходу права власності.

З наявних документів, якщо момент переходу права власності встановити неможливо, аудитор повинен проаналізувати суми, отримані покупцем на рахунок підприємства в погашення дебіторської заборгованості, і на підставі цих даних зробити висновок про законність угоди, яка відображена на субрахунках рахунку 70 "Доходи від реалізації".

Перевіряючи повноту інформації в облікових документах шляхом контролю товарно-транспортних накладних разом з рахунка ми-фактурами, аудитор повинен бути впевненим, що всі товарно транспортні накладні є зібрані і належним чином оформлені.

Окрім повного і достовірного обліку даних, важливо, щоб аудитор перевіряв правильність даних у звіті про фінансові результати. Для цього перевіряється правильність заповнення облікових реєстрів та їх відображення у головній книзі (особлива увага приділяється дебіторській заборгованості).

У багатьох випадках рознесення даних за рахунками обліку дебіторської заборгованості в головній книзі ґрунтується не на даних реєстру обліку доходів від реалізації, а на даних журналу обліку дебіторської заборгованості, який вміщує не тільки виставлені підприємству рахунки, а й інформацію про отримані платежі. У таких випадках необхідно впевнитися, що сума виставлених рахунків зазначена в журналах обліку дебіторської заборгованості. Крім того, аудитору необхідно впевнитися, що дані журналу за рахунками обліку розрахунків з покупцями і замовниками належним чином рознесені по відповідних рахунках головної книги.

Метою аудиту правильності відображення інших операційних доходів і результатів операційної діяльності є встановлення:

- правильності відображення в облікових документах доходів, отриманих у вигляді відсотків, штрафів, пені, неустойок. При цьому аудитор повинен порівняти суми за кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" з сумами, зазначеними у договорах. Якщо виявлені відхилення, встановити їх причину;
- повноти відображення в обліку отриманих відсотків за розрахунковими, поточними та валютними рахунками підприємства. Для цього аудитор здійснює перевірку договорів підприємства, укладених з банківськими установами;

- дотримання підприємством умов за договорами позики та отримання відсотків за ними;
- правильності відображення в обліку доходів від курсових різниць та операцій з валютою;
- повноти та правильності відображення в обліку інформації із сум, які знаходяться на депозитних рахунках у банку, та відсотків, отриманих із них;
- правильності відображення інших операційних доходів;
- достовірності даних синтетичного та аналітичного обліку на рахунку 71 та його відображення на фінансових результатах;
- правильності списання дебіторської заборгованості.

Особлива увага приділяється терміну позивної давності.

Доходи від фінансових операцій вміщують:

Дохід від участі в капіталі – це дохід від фінансових інвестицій, які обліковують за методом участі в капіталі (згідно з яким балансова вартість інвестицій збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі).

Перевіркою такого доходу аудитор необхідно встановити:

- правильність документального оформлення доходів, отриманих від участі в капіталі інших підприємств. Особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці договорів по спільній діяльності;
- правильність і повноту відображення в облікових документах та на рахунках дивідендів, отриманих по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, які належать підприємству. У випадку, коли сплата дивідендів здійснюється фізичним особам, аудитор повинен з'ясувати легітимність таких операцій;
- правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку рахунків 72, 73 та віднесення їх результатів у кінці місяця ті рахунків 79.

Аудитом правильності відображення інших доходів та фінансових результатів від інвестиційної діяльності слід з'ясувати:

- доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які отримані за методом участі в капіталі), дивіденди, відсотки, амортизацію дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери;
- правильність списання збитків від раніше присуджених боргів із неустойок, за якими повернені виконавчі документи;
- законність і доцільність віднесення витрат із утримання інших об'єктів.

Надзвичайними подіями вважають: стихійне лихо (землетруси, зсув ґрунту, повінь тощо), експропріацію власності підприємства за кордоном, тобто події, які не повторюються періодично або не носять очікуваного характеру для підприємства. Існують випадки, коли одна й та ж подія для одного підприємства може бути надзвичайною та звичайною для іншого, тобто класифікація подій як надзвичайних залежить від рішення керівництва підприємства. Облік доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій, обліковується на рахунку 75 "Надзвичайні доходи".

Аналітичний облік доходів від надзвичайних подій організовується за видами доходів, синтетичний на основі:

751 рахунку для відшкодування збитків від надзвичайних подій;

752 рахунку для відображення доходу від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню "надзвичайних подій".

Аудитор повинен звернути увагу не тільки на організацію обліку надзвичайних доходів, але й визначити:

- підтвердження надзвичайних доходів бухгалтерськими документами про наявність і визнання надзвичайних подій, стихійного лиха чи аварії;
- правильність віднесення надзвичайних подій на рахунки бухгалтерського обліку;
- своєчасність Оформлення документів щодо списання витрат Від стихійного лиха, аварії чи інших надзвичайних подій.

Завершальним етапом аудиту доходів є: *аудит правильності та достовірності формування фінансового результату та його використання.*

Цей етап є найважливішим і найскладнішим для аудитора, адже на цьому етапі здійснюється встановлення та аналіз результатів фінансових операцій, результатів основної діяльності, аналіз чистого доходу від реалізації продукції, валового прибутку, результатів надзвичайних подій, іншої звичайної діяльності і аналіз даних головної книги та фінансової звітності.

Фінансовий результат – це приріст чи зменшення власного капіталу підприємства, що утворюється в результаті підприємницької діяльності.

2. Методика аудиту фінансових результатів

Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати та фінансові результати підприємства.

Вимоги щодо його складання регламентує П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати", який складається з трьох розділів, кожний з яких розкриває певний вид доходів, витрат і фінансових результатів підприємства.

Основною метою аудиту фінансових результатів є збір, обробка інформації для визначення результатів фінансової діяльності їв окремим підрахунком позитивного чи негативного впливу всіх -факторів.

Основними джерелами інформації при проведенні аудиторської перевірки є:

- баланс підприємства (форма № 1 річної і квартальної звітності). При аудиторській перевірці показники бухгалтерського балансу є дуже важливими. Разом із балансом, джерелом аудиту є така річна звітність:

- звіт про фінансові результати (рис. 12.4) (форма № 2 річної квартальної звітності);

- декларація про доходи підприємства;

- бухгалтерські регістри з обліку виробничих витрат, реалізації, фінансових результатів;

- законодавчі нормативи, які регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства, її планування, облік і контроль.

Під час перевірки цих документів аудитор повинен оцінити стан бухгалтерського обліку на підприємстві та ступінь достовірності облікової інформації, від якої залежить весь подальший аудит.

Як правило, аудит фінансових результатів передбачає певну послідовність робіт:

- встановлення правильності оформлення первинних документів;

- перевірка правильності ведення доходів і витрат за видами діяльності;

- аналіз організації обліку фінансових результатів;
- встановлення правильності обліку основної діяльності;
- визначення правильності обліку результатів іншої звичайної діяльності;
- визначення правильності обліку результатів надзвичайних подій;
- перевірка правильності розподілу чистого прибутку підприємства;
- перевірка правильності сум, які повинні бути сплачені у бюджет;
- виявлення відхилень фактичного від планового використання прибутку;
- аналіз показників фінансової звітності і реєстрів бухгалтерського обліку, фінансових результатів.

Під час проведення аудиту фінансових результатів необхідно звернути увагу на правильність розмежування доходів і витрат, у відповідності до їх отримання чи понесення.

Узагальнююча інформація про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності ведеться на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аудит фінансових результатів здійснюється за певною методикою, яка вміщує декілька етапів:

1. Визначення прибутку (збитку) за звітний період. Визначається як різниця між сумою доходу від реалізації продукції без ПДВ та витратами на її виробництво і реалізацію.

2. Визначення сум валового прибутку (збитку).

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

3. Визначення сум інших операційних доходів і витрат.

4. Визначення величини податку на прибуток, що належить відрахуванню до бюджету.

Під час аудиторської перевірки сум податку на прибуток аудитор повинен опиратися на законодавчі та нормативні акти, які врегульовують питання про оподаткування підприємств, а також на перелік пільг, якими користується суб'єкт підприємницької діяльності.

5. Розподіл чистого прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства.

6. На наступному етапі аудиту фінансових результатів є визначення впливу таких факторів, як:

- рентабельність – визначається відношенням прибутку до всіх активів підприємства;

- рентабельність інвестицій – визначається як прибуток від інвестицій до загальної суми інвестицій;

- здійснюється аналіз стану та структури власного капіталу підприємства;

- аналіз товарів, вироблених підприємством, визначається показник прибутковості реалізованих товарів.

Виходячи із вищеперелічених факторів, можна вважати, що при проведенні аудиторської перевірки аудитор ставить перед собою такі завдання:

1. Правильність визначення прибутку від реалізації продукції.

2. Достовірність бухгалтерської та фінансової звітності.

3. Законність та обґрунтованість резерву сумнівних боргів.

4. Правильність відображення в обліку комерційних витрат.

5. Правильність списання збитків минулих періодів.
6. Правильність відображення в обліку списаної довготермінової дебіторської заборгованості.
7. Правильність відображення в обліку прибутку, отриманого як фінансова допомога.
8. Умови та строки виконання договорів, та терміни отримання доходів чи витрат із цих операцій.
9. Правильність відображення в обліку фінансових санкцій чи штрафів, які підлягають сплаті у бюджет.
10. Правильність відображення в обліку і звітності збитків, отриманих від безповоротної передачі основних засобів та інших активів.
11. Інші завдання, в залежності від того, які завдання ставить перед собою підприємство.

Тема 11. Методика аудиту витрат діяльності підприємства

Аудит витрат виробництва. Метою аудиту з обліку витрат діяльності є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Завданнями аудиту операцій з обліку витрат діяльності є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовується і закріплений в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;
- оцінка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) по об'єктах калькулювання;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- вивчення правильності накопичення та списання витрат фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку витрат;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати діяльності в звітності.

Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Джерелами інформації для аудиту затрат виробництва і собівартості продукції є:

1) первинні документи:

- лімітно-забірні картки (на одне найменування та багаторазовий відпуск) форма № М-8;

- лімітно-забірні картки (для багаторазового відпуску двох - п'яти найменувань матеріалів) форма № М-9;

- картки складського обліку матеріалів (форма № М-17);

- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів форма № М-11;

- журнал обліку вантажів, що надійшли, форма № М-1;

- видані доручення форма № М-2;

2) документи по нарахуванню оплати праці:

- розрахунково-платіжна відомість форма № П-49;

- розрахункова відомість форма № 50 та форма №51;

- платіжна відомість форма № П-53;

- особливий рахунок форма № П-54;

- накопичувальна картка обліку заробітної плати форма № П-56;

- журнали № 1 - № 7;

- відомості до журналів;

- аналітичні групування витрат на виробництво за видами продукції;

- відомість обліку залишків матеріалів на складах форма №М-14;

- Головна книга, баланс.

Аудит собівартості продукції здійснюють різними методами і прийомами.

Аудитор перевіряє, перш за все, порядок обліку собівартості продукції на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та її склад.

При аудиторській перевірці слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загальновиробничі витрати, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

Аудитору необхідно перевірити сальдо цього рахунку на кінець звітного періоду, на якому відображається сума витрат, що відноситься до не закінченої виробництвом готової продукції.

У процесі перевірки з'ясовуються аудитором складові витрат, що відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та їх розподіл.

Аудитор повинен з'ясувати при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат.

Аудитор повинен пам'ятати, що при нижчому фактичному обсягу виробництва від очікуваного середнього рівня виробництва, до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат, а нерозподілені витрати визнаються витратами звітного періоду, у якому вони виникли і включаються до собівартості реалізованої продукції, що є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різким коливанням, а витрати не занижуються, а відображаються в понесеному періоді.

Виходячи із цього, аудитор повинен при аудиті собівартості реалізованої продукції перевірити виробничу собівартість реалізованої готової продукції і нерозподілені загальновиробничі витрати.

При аудиті витрат виробничої діяльності потрібно перевірити правильність оцінки залишків незавершеного виробництва, які оцінюються за фактичною виробничою собівартістю. Якщо на підприємстві виробляється значне масове виробництво виробів (деталей) оцінка здійснюється за нормативною собівартістю.

Аудитору необхідно перевірити також правильність включення в оцінку залишків незавершеного виробництва та відповідної частки загальновиробничих витрат.

Аудиторській перевірці підлягає порядок документального оформлення витрат виробництва на підприємстві, ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві. Аудит правильності відображення витрат виробничого характеру здійснюється як у кількісному, так і у вартісному виразі, при цьому з'ясовуються аудитором суми витрат щодо відходів, які підлягають поверненню, відображенню їх в обліку, відпуску відходів «на сторону» в порівнянні з переробкою їх на підприємстві. Аудитор повинен перевірити в інвентаризаційних описах ножного цеху відображення фактичних залишків деталей на стадії їх Обробки чи ступеню їх готовності, правильність віднесення витрат за Періодами, в яких вони проведені.

Аудиторською перевіркою встановлюється правильність складання бухгалтерських записів на кореспондуючих рахунках, які відображають витрати і собівартість продукції та їх реальність.

Результати перевірки кореспонденції господарських операцій з обліку витрат виробничої діяльності аудитор повинен відобразити в робочому документі.

Важливим аспектом аудиту є також калькулювання собівартості продукції.

При аудиторській перевірці необхідно визначити сукупність витрат на виробництво продукції, правильність їх розподілу між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами витрат, відображених в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з'ясовується списання транспортно-заготівельних витрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, і які калькулюються, так як неправильне їх списання призводить до неповного відображення собівартості продукції та визначення кінцевого фінансового результату.

Методика аудиту витрат від реалізації товарів

Перевірку собівартості реалізованих товарів аудитор здійснює на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». При відвантаженні продукції покупцям, оптовим підприємствам виникає дебіторська заборгованість, яку не всі дебітори погашають. У таких ситуаціях виникає безнадійна дебіторська заборгованість. Згідно П (С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» підприємства створюють резерв сумнівних боргів. При цьому сума нарахованого резерву не повинна зменшувати визначений раніше дохід від реалізації, а включатися до складу інших операційних витрат.

При проведенні аудиту, перш за все, аудитор повинен з'ясувати склад безнадійної дебіторської заборгованості, терміни її виникнення, заходи, що застосовувались до стягнення дебіторської безнадійної заборгованості.

Аудитор повинен з'ясувати законність сум нарахованого резерву оптовим підприємством, віднесення його на рахунки бухгалтерського обліку та включення до

складу інших операційних витрат. Аудитору потрібно пам'ятати, що сума нарахованого резерву не повинна відноситися на зменшення доходу від реалізації. При перевірці собівартості продукції у підприємствах роздрібної торгівлі аудитору під з'ясувати правильність відображення продажної вартості реалізованих товарів, суми торгової націнки та розрахунку її середнього відсотка.

Аудитор повинен перевірити правильність відображення сум собівартості товарів згідно договорів обміну та правомірність їх складання; законність розрахунку суми податку на додану вартість, що підтверджується податковою накладною та відображення доплати грошовими коштами при обміні. Результати перевірки слід відобразити в робочому документі (табл. 9.4).

По результатам перевірки витрат від реалізованих товарів в торгівлі аудитор уточнює відображені суми витрат торговельної діяльності в журналах № 5 і № 5а та Головній книзі, узагальнює їх і викладає в аудиторському висновку.

Методика аудиту витрат від виконання робіт і надання послуг. Завданням аудитора є перевірка витрат від виконання робіт (науково-дослідних, проектних тощо) і надання послуг (перевезення пасажирів, ремонт побутової техніки).

Аудит, пов'язаний з такими видами діяльності, здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Аудиторська перевірка цих витрат пов'язана з виробництвом і їх реалізацією.

Відмінністю є те, що в обліку не використовується рахунок 26 «Готова продукція», тому не підлягає аудиторській перевірці.

При перевірці витрат від виконання робіт і послуг аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення їх в обліку (в первинних та зведених документах та в регістрах бухгалтерського обліку). На суму списаних витрат і послуг складається бухгалтерська проводка, що відображається по дебету рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а по кредиту – рахунку 23 «Виробництво».

Аудит витрат операційної діяльності. У процесі операційної діяльності виникають витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції.

До складу цих витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати» відносяться: адміністративні витрати; витрати на збут та інші операційні витрати. Всі ці витрати підлягають аудиторській перевірці.

При аудиторській перевірці адміністративних витрат на першому етапі аудитор повинен з'ясувати їх склад.

На другому етапі аудитору необхідно перевірити правомірність відображення адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати», на якому за дебетом відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – її списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На даному етапі аудитору потрібно перевірити правомірність аналітичного обліку адміністративних витрат.

Перевірка записів на дебеті рахунку 92 «Адміністративні витрати» здійснюється на основі наступних документів: відомості з нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу, нарахувань на заробітну плату, платежів, розрахунки амортизації основних засобів і нематеріальних активів, рахунки орендодавців на орендну плату за приміщення офісів тощо.

Перевірку відображення господарських записів адміністративних витрат у бухгалтерському обліку наведено у робочому документі аудитора.

На останньому етапі перевірки аудитор з'ясовує недоліки, узагальнює їх і відображає в аудиторському висновку.

Аудиторській перевірці підлягають витрати на збут готової продукції, що облічуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Ці витрати на протязі звітного періоду (місяця) відображаються за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут», а за кредитом даного рахунку витрати списуються (у кінці звітного періоду) на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

Методика аудиту витрат на збут аналогічна аудиторській перевірці витрат за рахунком 92 «Адміністративні витрати», але має деякі особливості.

Витрати на збут відносяться до операційних витрат. Аудит цих витрат здійснюється по кожному елементу витрат.

Наступним етапом перевірки витрат на збут готової продукції є аналітичний облік. Перевіркою з'ясовується правомірність витрат, віднесених до кожної статті аналітичного обліку.

На останньому етапі аудиторської перевірки необхідно з'ясувати аудитору правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з витратами на збут готової продукції (товарів), робіт, послуг.

Наступним етапом аудиту є перевірка інших операційних витрат. Облік цих витрат ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом інших операційних витрат відображаються суми визнаних витрат, за кредитом – їх списання на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

По-перше, аудитору потрібно перевірити первинні документи з визнання інших операційних витрат та їх списання.

По-друге, необхідно здійснити перевірку правомірності відображення господарських операцій інших операційних витрат, що обліковуються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» (табл. 9.7).

На останньому етапі аудитор узагальнює результати перевірки, робить висновки та відображає їх в аудиторському висновку.

Аудит витрат фінансових операцій, інших витрат та надзвичайних витрат
При аудиті аудитор повинен перевірити формування собівартості фінансових інвестицій 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.

На першому етапі 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.

Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств» за такими видами:

1. Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства.
2. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства.
3. Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства).

Якщо результатом діяльності підприємства, в яке облічуються за методом участі в капіталі, є збиток, то свою долю збитків інвестор відображає на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

При перевірці аудитору необхідно з'ясувати правомірність ви значення долі збитків та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Сума втрат від участі в капіталі повинна відображатись на рахунках по дебету 96 «Втрати від участі в капіталі», а кредиту 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Аудиторській перевірці підлягають також фінансові витрати. Ці витрати пов'язані з залученням позикового капіталу.

До них слід віднести: відсотки за кредитами, облігаціями, амортизація дисконту за випущеними облігаціями, витрати на фінансову оренду тощо.

Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 «Фінансові ви трати».

Аудитору потрібно звернути увагу на відображення в обліку фінансових витрат за звітними періодами. Слід пам'ятати, що відсотки відносяться до витрат того звітного періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть перераховані грошові кошти.

Тема 12. Методика аудиту фінансової звітності

Річна фінансова звітність складається на завершальній стадії фінансового обліку. Вона включає шість типових форм, які заповнюються та подаються за встановленими адресами: Баланс підприємства (форма № 1- форму і зміст регламентує П(С)БО 2), Звіт про фінансові результати (форма № 2- форму і зміст регламентує П(С)БО 3), Звіт про власний капітал (форма № 3- форму і зміст регламентує П(С)БО 5), Звіт про рух грошових коштів (форма № 4- форму і зміст регламентує П(С)БО 4.), Примітки до фінансової звітності (форма № 5), додаток до річної фінансової звітності - Інформація за сегментами (форма № 6 -форму і зміст регламентує П(С)БО 29).

При перевірці аудитор повинен встановити чи дотримуються на підприємстві загальних вимог національних стандартів бухгалтерського обліку.

Аудитор своїм висновком підтверджує якісні характеристики фінансової звітності (дохідливість, достовірність, доречність та зі ставність), а також дотримання суб'єктом господарювання таких принципів її підготовки як: принцип автономності підприємства, безперервності діяльності; історичної собівартості; періодичності; нарахування та відповідності; повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою).

Аудиторська перевірка починається з формальної перевірки фінансової звітності.

Перевіряють правильність заповнення звітності по формі:

- наявність всіх передбачених реквізитів, відсутність підчисток і помарок.

При цьому, передусім, звертається увага на заповнення адресної частини форм. Вид діяльності підприємства (реквізит "Галузь") повинен відповідати його Статуту, а у випадку ліцензування даного виду діяльності необхідно перевірити наявність у підприємства ліцензії та строку її дії. Слід мати на увазі, що запис в засновницьких документах про те, що підприємство може займатися "...й іншими видами діяльності, не забороненими законодавством..." не дає підстав акціонерному товариству, створеному, наприклад, для виробництва холодильників, займатися операціями з цінними паперами.

Визначення виду діяльності підприємства необхідно для правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності.

- проводять логічний аналіз показників звітності з метою визначення ділянок в звітності з найбільшим інформаційним ризиком, тобто де найвірогідніша можливість прояву шахрайства чи помилок в обліку і звітності. В залежності від цього визначають ті операції і активи, які повинні бути перевірені більш ретельно, і ті, де можливо довіритись інформації клієнта.

Далі необхідно провести арифметичну перевірку, тобто провести зіставлення і перевірити взаємозв'язок показників, відображених в різноманітних формах бухгалтерської звітності

Потім здійснюють перевірку за суттю, яка означає встановлення законності, доцільності і достовірності відображення господарських операцій на рахунках б/о та включення до статей звітності.

Перевірка правильності складання балансу базується на наступних основних моментах:

1) Дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього періоду.

2) Дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації;

3) Суми статей балансу по розрахунках з фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;

4) Дані балансу повинні відповідати залишкам по рахунках Головної книги чи іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року; Обороти і залишки по всіх журналах та відомостях синтетичного обліку повинні відповідати даним Головної книги; Записи в облікових регістрах повинні бути підтверджені первинними документами.

5) Дані балансів на початок і кінець року повинні бути зіставними. Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і заключного балансів повинні бути пояснені.

6) Активи і пасиви повинні реально існувати, бути відображеними в повному обсязі, бути оціненими у відповідності до прийнятої на підприємстві облікової політики.

На першому етапі аудиту, керуючись нормативними актами, аудитору необхідно перевірити правильність оцінки статей балансу та фінансової звітності.

Перевіряючи звітність, аудитору потрібно визначити повноту і взаємозв'язок між даними балансу та фінансової звітності. Якщо є відхилення між даними звітних форм фінансової звітності, керівництво підприємства вносить відповідні корективи.

Переконавшись у правильності і достовірності фінансової звітності, аудитор необхідно підтвердити правильність її складання.

Формальна та аналітична перевірка фінансової звітності на підприємстві

Аудиторська перевірка проводиться у відповідній послідовності. Кожен аудитор самостійно вибирає послідовність своїх дій, виходячи з особливостей діяльності клієнта й умов укладеного договору. Після з'ясування установчих та інших загальних документів аудитор переходить до перевірки показників фінансової звітності підприємства.

Перевірка фінансової звітності проводиться в такій послідовності:

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

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

Під час загального огляду звітних форм аудитор звертає увагу на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства (реквізит «Галузь») повинен відповідати його видам діяльності, передбаченим у Статуті. У разі необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії. Слід пам'ятати, що запис у засновницьких документах про те, що підприємство може займатися «...іншими видами діяльності, не забороненими законодавством...» не дає підстав 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 за формою аудитор переходить до аналітичної перевірки показників звітності – їх оцінки за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності. На першому етапі аудитор слід перевірити відповідність вказаного в балансі розміру статутного капіталу даним засновницьких документів. Аудитор, вивчаючи звітність, повинен визначити ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, це при можливості шахрайства чи наявності помилок в обліку і звітності, що є для даного клієнта найвірогіднішим. Залежно від цього аудитор може виділити ті операції та активи, які необхідно перевіряти більш ретельно, і ті, де можна довіритись інформації клієнта.

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

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

Основні показники, які залежно від мети аудиту повинні перевірятися аудитором, це показники платоспроможності, фінансової стійкості, автономії, маневреності оборотних засобів, фінансування, кредитоспроможності, ліквідності й інші. З метою проведення такої аудиторської перевірки рекомендується складання порівняльного аналітичного балансу, до якого входять основні агреговані показники

бухгалтерського балансу. Порівняльний аналітичний баланс дає змогу спростити роботу з проведення аудиту основних фінансових показників підприємства.

На другому етапі аудиторської перевірки починається загальний огляд звітних форм клієнта, їх складу та структури. 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 найінформаційнішим 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 фінансової звітності.

Аудит правильності складання балансу базується на таких основних 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.

Якщо в результаті зіставлення даних Головної книги та реєстрів синтетичного обліку розбіжностей не встановлено, аудитору необхідно скласти довідку про результати проведеного дослідження.

Методика аудиту показників фінансової звітності. Особливе місце в аудиторській перевірці займає визначення та відображення суми балансового прибутку, величина якого суттєво залежить від правильності обчислення належних платежів (податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу).

Для перевірки фактичного доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) аудитор повинен використовувати первинні документи на відпуск готової продукції зі складу, облікові реєстри, банківські виписки про рух грошових коштів на

рахунках в банку, прибуткові касові ордери з надходження готівки у касу підприємства, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції з території підприємства.

На наступній стадії перевірки необхідно перевірити доходи і видатки.

З метою визначення валового прибутку (збитку) необхідно від чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відняти суму собівартості реалізованої продукції, а для визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку) необхідно суму валового прибутку зменшити на адміністративні витрати, витрати на збут, інші оперативні витрати та збільшити на суми інших операційних доходів.

Потім аудиторю слід встановити правильність визначення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Для цього необхідно до фінансового результату від операційної діяльності додати дохід від участі в капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій), інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, дохід від неопераційних курсових різниць), і відрахувати фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу, втрати від участі в капіталі (збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші витрати (собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від не операційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів).

На наступній стадії аудиту слід перевірити правильність визначення чистого прибутку (збитку). Для цього необхідно від фінансового результату звичайної діяльності відрахувати надзвичайні витрати (невідшкодовані збитки від надзвичайних подій – стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій), податок із надзвичайного прибутку, і додати суму надзвичайних доходів.

Таким чином, чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків із надзвичайного прибутку.

Наступною стадією аудиту є ретельна перевірка первинних документів, що характеризують збитки від списання боргів через нестачі й крадіжки, через неплатоспроможність боржників, підставою для чого є рішення судів про неспроможність відповідача.

Досить старанно слід перевірити аудиторю обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку тієї частини прибутку, яка підлягає вилученню в бюджет у зв'язку із застосуванням економічних санкцій: за приховання (зниження) прибутку (доходу) від оподаткування; пені за несвоєчасне перерахування платежів у бюджет тощо. При цьому аудиторю слід пам'ятати, що суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні підприємств, і не впливають на величину оподаткованого прибутку.

Крім того, при аудиті фінансового стану необхідно перевірити платоспроможність підприємства. Платоспроможним воно вважається тоді, коли сума активів (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо) більша або дорівнює його зовнішній заборгованості (кредити, кредиторська заборгованість, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо).

Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства слід встановити зі зміною показника оборотних коштів (оборотного капіталу). Рівень платоспроможності розраховується як різниця між сумою поточних активів (запаси і витрати мінус зношення малоцінних і швидкозношувальних предметів плюс грошові кошти, розрахунки та інші пасиви) та короткострокових боргів. Отже, аудиторська перевірка фінансового стану підприємства здійснюється за даними фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал).

Аудитор повинен дати аналітичну оцінку фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел. Запас джерел власних коштів – це запас фінансової стійкості підприємства за умови, що його власні кошти перевищують позичені.

Фінансова стійкість перевіряється на підставі співвідношення власних і позичкових у активах підприємства, темпів нагромадження власних коштів внаслідок господарської діяльності, співвідношення довготермінових і короткотермінових позик, достатнього забезпечення матеріальних оборотних засобів власними джерелами.

Одночасно аудитору потрібно з'ясувати, чи спроможне підприємство виконувати свої обов'язки перед бюджетом, кредитними та іншими органами.

З цією метою ретельно слід перевірити:

- правильність реєстрації підприємства в органах державної податкової адміністрації;
- правомірність визначення прибутку до оподаткування та нерозподіленого прибутку;
- наявність документа на право здійснення окремих видів діяльності, статуту, установчих документів, відкритого рахунка в банку;
- структуру активів і пасивів балансу на звітну дату;
- структуру власного капіталу;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- повноту і своєчасність сплати податків і платежів;
- фінансову стійкість, платоспроможність тощо.

Тема 13. Завершення аудиторської перевірки та оформлення її результатів

1. Сутність, зміст і структура аудиторського звіту.
2. Види аудиторських звітів та умови їх надання.
3. Інші підсумкові документи.

1. Сутність, зміст і структура аудиторського звіту

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського звіту. Висловлення своєї думки аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації в тому, що звітність є достовірною.

Аудиторський звіт - це офіційний документ, засвідчений підписом аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містять у собі звіт стосовно достовірності повноти та відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам господарського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторський звіт призначений для широкого кола користувачів. Він складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її

зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Однією з вимог до аудиторського звіту є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому структура аудиторського звіту і формулювання, які використовуються в ньому, повинні бути типовими, однозначними, зрозумілими і чіткими.

Складання аудиторського звіту регламентується МСА 700 "Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності", який встановлює положення і надає рекомендації щодо форми і змісту аудиторського звіту, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором.

Сутність аудиторського звіту полягає у формуванні думки фахівця про достовірність фінансової звітності суб'єкта, яка перевіряється, відповідності порядку ведення звітності чинному законодавству.

Метою складання аудиторського звіту є надання аудитором думки про достовірність і повноту інформації щодо фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності, внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем господарського обліку і внутрішнього контролю.

Аудиторський звіт розрахований на широке коло користувачів, публікація якого є свідченням того, що річний фінансовий звіт підприємства-клієнта як у цілому, так і у всіх його деталях відповідає:

- чинному законодавству;
- методології ведення господарського обліку;
- внутрішній обліковій політиці підприємства і є достовірним.

Характерні риси аудиторського звіту:

1. стислий обсяг (1-2 друкованих аркуші).
2. широке коло користувачів (публікуються у відкритій печаті тільки користувачами і тільки ті відомості, що не становлять комерційної таємниці та визначені законодавством для надання користувачем і публікації).
3. є юридичним чи правовим документом та єдиним доказом про результати роботи підприємства-клієнта.

Згідно з МСА 700 структура аудиторського звіту включає наступні елементи:

- заголовок;
- адресат;
- вступний параграф;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
- відповідальність аудитора;
- аудиторська думка;
- інші відповідальності аудитора щодо звітності;
- підпис аудитора;
- дата аудиторського звіту;
- адреса аудитора.

Наведемо характеристики елементів аудиторського звіту:

Характеристика елементів аудиторського звіту

1. Заголовок	Наводиться назва аудиторської фірми, її адреса, телефони (факси), реєстраційний номер свідоцтва, можна вказати рік заснування фірми. Доцільно використати в цьому розділі термін «незалежний аудитор».
--------------	--

	Вказується, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, зазначається прізвище аудитора або назва аудиторської фірми. Термін «незалежний аудитор» слід використати для того, щоб відрізнити аудиторський звіт від підсумкових документів, складених іншими особами (наприклад, внутрішнім аудитором або радою директорів) або від звітів інших аудиторів, від яких не вимагається дотримання етичних вимог, як від незалежного аудитора. Використання терміну «незалежний аудитор» підкреслює і те, що аудит був проведений з дотриманням принципу незалежності.
2. Адресат	Вказуються фізичні й юридичні особи, яким призначається даний звіт. Для цього необхідно керуватися умовами завдання (договору). Це можуть бути збори акціонерів, власники, учасники, рада директорів, голова спостережної ради, керівництво суб'єкта господарювання й т.д. Якщо аудит проводять за вимогою певних органів або установ у звіту зазначаються інші відповідні адресати.
3. Вступний параграф	Наводиться перелік перевірених фінансових звітів суб'єктів підприємницької діяльності з вказівкою дати й звітного періоду. У цьому ж розділі обов'язково варто виразити, що «відповідальність за фінансову звітність несе підприємство (замовник). Аудитор несе відповідальність винятково за висловлення власного професійного судження щодо фінансових звітів за результатами аудиторської перевірки». У цьому розділі можна вказати мету перевірки, а саме: «Висловлення професійного незалежного судження про те, чи відповідає фінансова звітність об'єкта перевірки встановленим вимогам з її складання й розкриття прийнятій обліковій політиці, чи дає вона у всіх істотних аспектах об'єктивну інформацію стану справ».
4. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	Вважається, що управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах відповідно до застосування концептуальної основи фінансової звітності. Ця відповідальність стосується: розробки, впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки достовірного відображення інформації у фінансових звітах, які не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок: вибору та застосування відповідної облікової політики; подання облікових оцінок в даних обставинах
5. Відповідальність аудитора	Це висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки. Аудит проводиться відповідно до МСА, ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудитор вважає, що отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки
6. Аудиторська думка	Аудитор висловлює своє незалежне професійне судження щодо фінансової звітності замовника за результатами аудиторської перевірки. Зміст звіту залежить від видів результатів аудиторських перевірок згідно з МСА - безумовно-позитивний та модифікований умовно-позитивний, негативний, відмова від видачі звіту. У змісті звіту необхідно використати такі терміни, як "правдиво й достовірно у всіх істотних аспектах інформацію"
7. Інша відповідальність аудитора щодо звітності	Якщо аудитор описує такі додаткові обов'язки щодо фінансових звітів, це слід робити в окремому розділі звіту відразу за параграфом про аудиторську думку
8. Підпис аудитора	Аудиторський звіт варто підписувати від імені аудиторської фірми директором, особисто від імені аудитора або двома підписами. Якщо аудиторський звіт підписаний від імені аудиторської фірми, це говорить

	про те, що фірма бере на себе відповідальність за аудит. Аудитори, які виконують аудиторські перевірки одноосібно, аудиторський звіт підписують особисто
9. Дата аудиторського звіту	В аудиторському звіті проставляється число, що підтверджує дату закінчення аудиторської перевірки. Це говорить про те, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти й на звіт подій та операцій, відомих аудиторів, які здійснилися до цього числа. Аудитор не повинен датувати звіт про підтвердження фінансових звітів числом, що раніше числа затвердження фінансових звітів керівництвом підприємства
10. Адреса аудитора	В аудиторському звіті вказується конкретна адреса офісу аудиторської фірми або конкретне місце роботи аудитора, відповідального за проведення аудиту

Аудиторський звіт складається обов'язково по завершенню кожної аудиторської перевірки, за підсумками якої передбачене його офіційне надання.

До аудиторського звіту додається фінансова звітність об'єкта перевірки, оформлена у встановленому порядку. Аудиторський звіт і звітність брошурується в єдиний пакет, який нумерується, прошнуровується та скріплюється печаткою аудитора з вказівкою загальної кількості аркушів у пакеті. Він складається не менше, чим у двох примірниках.

Один примірник передається замовникові аудиторської перевірки (власникові, керівникові, акціонерів-замовникові) або особі, ним уповноваженої.

Другий примірник звіту залишається в розпорядженні аудиторської фірми й прилучається до іншої робочої документації з перевірки.

Незгода одержувача звіту зі змістом не може служити підставою для відмови в його одержанні.

За узгодженням з одержувачем звіту, а також при відмові в розписці про одержання із-за незгоди зі змістом звіту останній може бути відісланий поштою. У цьому випадку до другого екземпляра звіту підшивається квитанція про поштове відправлення.

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням вимог збереження та конфіденційності, а термін її збереження визначається виходячи із практики аудиторської діяльності та юридичних вимог.

Господарюючі суб'єкти, зазначені у статті 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» (перелік суб'єктів обов'язкового аудиту), повинні до 30 квітня року, наступного за звітним опублікувати аудиторський звіт в пресі та до 30 червня подати його до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання фінансових послуг та Національного банку України (якщо аудит проводився в банку).

Аудитор не має права висловлювати думку в аудиторському звіті або в додатковій підсумковій документації стосовно фактів та подій, сутність яких визначається кримінальними та адміністративними кодексами. Стосовно цього він не має відповідної кваліфікації і це не є завданням аудитора. Оцінка таких фактів і подій є прерогативою судових органів.

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору аудиту визначається актом прийому-здачі аудиторського звіту або іншого офіційного документу.

Аудиторський звіт аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України, підлягає підтвердженню аудитором України.

2. Види аудиторських звітів та умови їх надання

Види аудиторських звітів та порядок їх написання визначені МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 701 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Залежно від думки, вираженої аудитором про вірогідність фінансової звітності суб'єкта, який перевіряється, аудиторський звіт може бути наступного виду:

- ✓ безумовно-позитивний;
- ✓ модифікований.

Модифікований аудиторський звіт подається у наступних видах:

- ✓ безумовно-позитивний з пояснювальним параграфом;
- ✓ умовно-позитивний;
- ✓ негативний;
- ✓ відмова від висловлення думки.

Відповідно до МСА 700 *безумовно-позитивну думку* аудитор має право висловити тоді, коли він дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

З практичної точки зору, безумовно-позитивний звіт складають тоді, коли на думку аудитора, додержало таких умов:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення від керівництва та персоналу підприємства-клієнта, необхідні для проведення аудиту;
- подана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- аудитор отримав достатню кількість достовірних аудиторських доказів;
- є адекватні дані з усіх питань аудиторської перевірки звітності;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою господарського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим та нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних даних, які не містять суперечностей;
- форма звітності складається з обов'язкових форм та відповідає затвердженій у встановленому порядку.

Безумовно-позитивний звіт має містити однозначний і чітко схвалений аудитором стан обліку та звітності клієнта.

У інших випадках згідно з МСА аудитор складає *модифікований аудиторський звіт*. Аудиторський звіт вважається модифікованим, якщо до нього додається пояснювальний параграф або якщо думка аудитора не є безумовно-позитивною.

Аудиторський звіт може бути модифікованим з додаванням пояснювального параграфа щодо питання, яке впливає на фінансові звіти. Цей параграф розміщують після параграфа, який містить думку аудитора. При цьому додавання такого пояснювального параграфа не впливає на загальну позитивну думку аудитора про звітність і для більшої впевненості користувачів МСА 701 рекомендує включити фразу про те, що це питання не є підставою для висловлення умовно-позитивної думки.

Підставою для включення пояснювального параграфу є суттєвий фактор, який стосується проблеми безперервності підприємства; суттєва невизначеність, (яка не стосується проблеми безперервності), усунення якої залежить від майбутніх подій і яка може вплинути на фінансові звіти. МСА 701 не забороняє ввести у аудиторський звіт пояснювальний параграф для визначення питань, які не впливають на фінансові звіти, але, на думку аудитора є важливими для користувачів. Відмова від висловлення думки відбувається, коли можливий вплив обмеження обсягу є настільки суттєвим та всеохопним, що аудитор не зміг отримати достатню кількість аудиторських доказів і, як наслідок, не може висловити думку про фінансові звіти.

Коли звітність клієнта не відповідає вимогам, за яких можливе складання безумовно-позитивного аудиторського звіту, аудитор повинен правильно кваліфікувати обставини, що призводять до цього. Наявність обмеження обсягу роботи аудитора та незгоди з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті є підставою для висловлення умовно-позитивної, негативної думки або відмови від висловлення думки (рис.8.1).

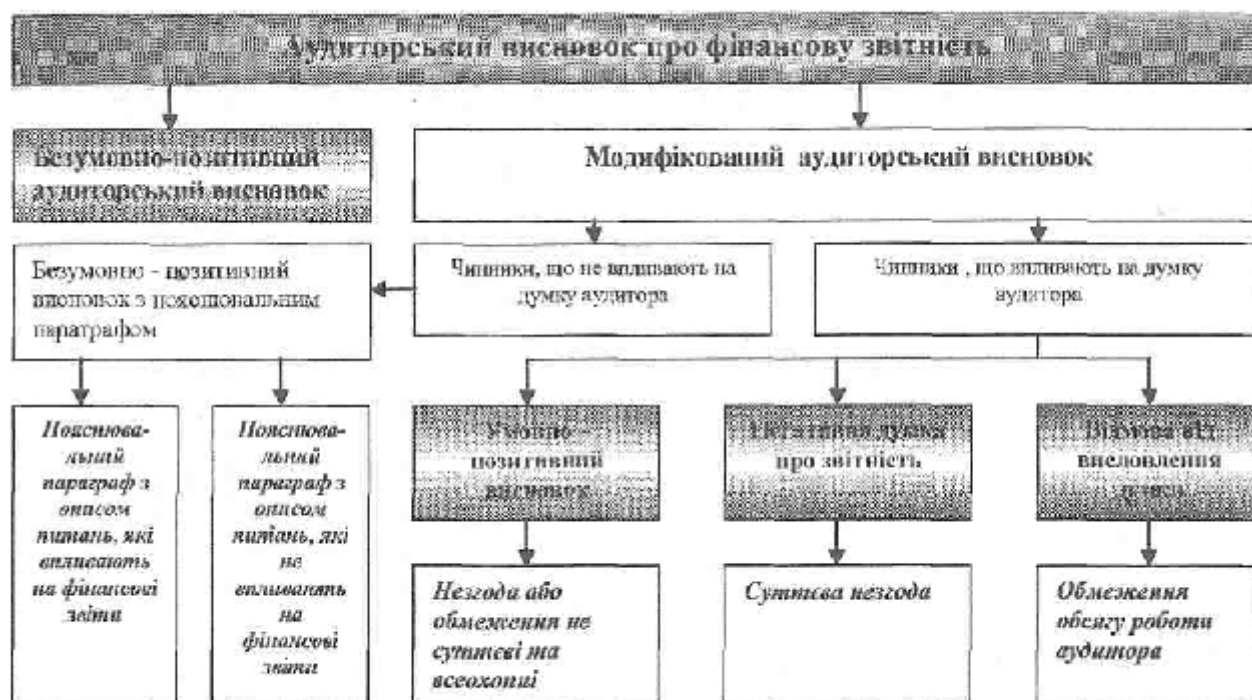


Рис. 8.1. Види аудиторських висновків

Умовно-позитивну думку в аудиторському звіті аудитор висловлює тоді, коли недотримані умови надання безумовно-позитивної думки – має місце непевність чи незгода, але їх вплив не настільки суттєвий та всеохопний, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки.

Негативна думка висловлюється, якщо вплив незгоди з управлінським персоналом на фінансові звіти є настільки суттєвим та всеохопним, що аудитор приходить до висновку, що висловлення умовно-позитивної думки про звітність не є адекватним для розкриття оманливого чи неповного характеру фінансових звітів (табл. 1).

Приклади невпевненості та незгоди аудитора при формуванні думки про звітність

Приклади невпевненості та незгоди	
невпевненість	незгода
<ul style="list-style-type: none"> ➤ наявність значних обмежень в обсязі аудиторської перевірки (аудитору не надано всієї необхідної інформації, документації з питань, що стосуються перевіреної звітності; обмеження в часі перевірки); ➤ ситуаційні обставини (спірне рішення по судовій справі, наслідки виконання довгострокового контракту, неоднозначність тлумачення окремих положень законодавчих актів; обставини, що ставлять під сумнів безперервність діяльності підприємства у майбутньому). 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ відхилення від вимог положень про стандарти бухгалтерської практики та фінансової звітності; ➤ застосування неприйнятних систем та способів обліку; ➤ розходження у думці щодо відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку; ➤ непогодження зі ступенем та способом відображення фактів у обліку та звітності; ➤ порушення чинного законодавства; ➤ облікова політика не відповідає загальноприйнятим принципам обліку; ➤ невідповідність даних поточного обліку та Головної книги показникам фінансових звітів.

Негативний аудиторський звіт відповідно до МСА 701 слід висловити тільки тоді, коли вплив будь-якої незгоди з керівництвом настільки суттєвий і глибокий для фінансової звітності, що, на думку аудитора, недостатньо модифікувати звіт, щоб розкрити викривлення або неповний характер фінансової звітності.

Надаючи негативний звіт, аудитор показує, що, на його думку, фінансова звітність не відповідає встановленим вимогам, не є достовірною і об'єктивною, показники її суттєво перекручені. Незгода може відноситись як в цілому до фінансової звітності, так і до окремих її частин.

Відмова від висловлення думки застосовується тоді, коли обмеження обсягу перевірки дуже значне (суттєве), в результаті чого аудитор не може отримати достатню кількість необхідних аудиторських доказів і відповідно сформулювати обґрунтовану об'єктивну думку щодо фінансової звітності. Перед тим, як прийняти рішення про видачу відмови від думки, аудитор дуже ретельно повинен проаналізувати результати перевірки, впевнитись, що не існує додаткових шляхів розширення обсягу перевірки і поповнення необхідних аудиторських доказів.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у звіту чітко описати всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передреує висловленню думки або відмові від висловлення думки.

Зазначимо питання, які впливають на думку аудитора.

Питання, які впливають на думку аудитора

Питання	Сутність питання
---------	------------------

1. Обмеження обсягу роботи аудитора	а) обмеження часу перевірки, які диктуються клієнтом; б) умови завдання, визначені суб'єктом господарювання, обмежують аудитора у виконанні деяких процедур; в) укладання договору на проведення аудиту після закінчення звітнього періоду; г) неоднозначність законодавства, що може призвести до значних наслідків; д) облікові записи суб'єкта неправильні або неповні; е) відсутні дані відносно деяких статей балансу
2. Незгода управлінським персоналом	з а) у фінансовому обліку не нарахований та не відображений у звітах знос основних засобів, що викривлює вартість активів компанії; б) витрати на придбання запасів включено не у вартість запасів, а віднесено до витрат періоду; в) не враховані у звітності зміни вартості запасів внаслідок пошкодження та застарілості; г) не розкрито інформацію та операції з пов'язаними сторонами; д) материнським підприємством не складається консолідована фінансова звітність групи; е) існує невідповідність між даними аналітичного та синтетичного обліку, некоректна кореспонденція рахунків обліку тощо

Обставини, що можуть привести до висловлення іншої, ніж безумовно-позитивна, думки, наведені в табл. 3.

Таблиця 3

Обставини, що можуть призвести до висловлення іншої, ніж безумовно-позитивна, думки

Види звіту	Умови надання звіту
Умовно-позитивний звіт	У разі неможливості висловити безумовно-позитивну думку у зв'язку з незгодою з діями керівництва або обмеженням обсягу робіт, якщо вплив будь-якої незгоди або обмеження не настільки суттєві та всеосяжні і не містять суттєві перекручення реального стану справ
Негативний звіт	Коли вплив на фінансові звіти незгоди з керівництвом настільки суттєвий, що (на думку аудитора) модифікація звіту не є адекватною для розкриття оманливого або неповного характеру фінансових звітів
Відмова від висловлення думки	Має місце у тих випадках, коли можливий вплив обмеження обсягу настільки суттєвий та всеохоплюючий, що аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази і, відповідно, висловити думку щодо фінансових звітів. Звіт має параграф з описом обмежень

Як правило, частина, що не впливає на аудиторську думку, звичайно включається після частини з вираженням думки й містить вказівки на те, що дана ситуація не є підставою для включення застереження в аудиторську думку.

Наприклад: Аудиторський звіт у частині, яка не впливає на аудиторську думку.

"Ми провели аудит фінансової звітності ВАТ.

"Нафтопереробний завод" за період з 01.01.2010 р. по 31.12.2010 р. включно.

Фінансова звітність ВАТ "Нафтопереробний завод" складається з наступних форм:

- Бухгалтерський баланс;
- Ф-ма № 2 "Звіт про фінансових результати";
- Ф-ма № 3 "Звіт про рух грошових коштів";
- Ф-ма № 4 "Звіт про власний капітал";
- Примітки № 5 "Додаток до бухгалтерського балансу";

- Примітки № 6 "Додаток Звіт по сегментах";
- Пояснювальна записка.

Відповідальність за підготовку й подання фінансової звітності несе виконавчий орган ВАТ "Нафтопереробний завод". Наш обов'язок полягає в тому, щоб висловити думку про вірогідність у всіх істотних відносинах даної звітності й відповідності порядку ведення господарського обліку України на основі зробленого аудиту.

Ми провели аудит відповідно до наступних документів:

- Закону України "Про аудиторську діяльність";
- Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг;
- внутрішніх правил (стандартів) аудиторської діяльності аудиторської фірми, що перевіряє;
- нормативних актів Аудиторської палати України.

На думку авторів, фінансова звітність організації ВАТ "Нафтопереробний завод" відображає вірогідно у всіх істотних відносинах фінансове становище станом на 31.12.2009 р. і результати фінансово-господарської діяльності за період, що перевіряється.

Не змінюючи думки про вірогідність фінансової звітності, автори звертають увагу на Інформацію, викладену в поясненнях до фінансового (бухгалтерської) звітності, а саме на те, що дотепер не закінчено судовий розгляд між організацією ВАТ "Нафтопереробний завод" (відповідач) податковим органом (позивач) з питання правильності вирахування податкової бази за податками на прибуток на додану вартість за 2009 р. Сума позову становить 325 000 грн. Фінансова звітність не передбачає ніяких резервів на виконання зобов'язань, які можуть виникнути в результаті рішення суду не на користь організації ВАТ "Нафтопереробний завод".

Умовно-позитивний звіт аудитор видає у випадку непевності та незгоди. Причини подання умовно-позитивного звіту наведені в табл. 4.

Таблиця 4

Причини надання умовно-позитивного звіту

Умовно-позитивний звіт	
Нефундаментальна непевненість	Нефундаментальна незгода
1. Існують значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може отримати всю необхідну інформацію (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські прийоми (наприклад, через обмеження у часі перевірки, що встановлюється клієнтом)	1. Неприйнятність системи обліку або по рядку здійснення облікових операцій
2. Існує непевненість у правильності звітів у конкретній ситуації (наприклад, двозначне тлумачення окремих пунктів законодавства, що мають суттєве значення)	2. Розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку
	3. Нефундаментальна незгода з повнотою і способами
	4. Невідповідальність порядку оформлення або здійснення

3. Інші підсумкові документи

Підсумкова документація складається з аудиторського звіту та іншої документації, яка передається замовникові перевірки. Аудиторський звіт є обов'язковим компонентом підсумкової документації. Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом. Інша додаткова підсумкова документація оформлюється як додаток до аудиторського звіту або як самостійний документ. Додатковий підсумковий документ оформлюється як додаток до аудиторського звіту, якщо аудитор у звіті посилається на цю документацію. В іншому випадку додатковий документ є самостійним документом. Аудитор самостійно визначає необхідний зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту.

Після завершення аудиту один примірник усієї підсумкової документації залишається у аудитора.

Додаткова інформація для керівництва - це документ, який складає аудитор для замовника аудиторської перевірки.

Додаткова інформація аудитора свідчить про недоліки в облікових записах, господарському обліку і системі внутрішнього контролю, можуть призвести до суттєвих помилок у фінансовій звітності і в порядку внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем господарського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Метою цього документа є доведення до замовника перевірки даних про методи, які використовувались при аудиті про визначені помилки, порушення, шахрайства, оцінки стану господарського обліку, достовірності фінансової звітності та законності господарських операцій, та заходи, які були прийняті для усунення визначених недоліків, про основні результати аудиторської перевірки.

Складається даний документ на підставі інформації, зібраної аудитором в процесі планування аудиту та використання аудиторської перевірки в робочих документах.

Додаткова підсумкова інформація оформляється під однією з наступних назв:

- "Звіт про проведення аудиту";
- "Звіт за результатами проведення аудиту";
- "Аналітичний огляд";
- "Експертний огляд";
- "Лист інформування клієнта".

Додаткова інформація не є обов'язковою і видається замовнику тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним чи коли це обумовлено в договорі, або в додатковій угоді між аудитором і клієнтом. Вона повинна містити точно висловлену, письмову думку про фінансову звітність.

Додаткова інформація для керівництва має наступні характерні риси: довільна форма конфіденційності, великий обсяг та максимум інформації про результати перевірки, відсутність стандарту, не є юридичним документом.

Дана додаткова інформація має бути адресована клієнту, як цього вимагають обставини прийнятого аудитором зобов'язання. Зазвичай вона адресується акціонерам чи раді директорів компанії, фінансова звітність якої перевіряється. Вона також повинна містити вказівки про склад фінансової звітності, яка була перевірена, включає

назву компанії і період, за який складена фінансова звітність. Також слід вказати нормативну базу, яка використана для перевірки, з посиланнями на МСА.

Додаткова інформація для керівництва повинна ясно відображати думку аудитора відповідно до звітності, фінансового положення та результатів операцій, проведених компанією за період, який перевіряється

По закінченні аудиторської перевірки робоча та підсумкова документація аудитора підлягає здачі для зберігання в архів аудиторської фірми.