МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

АУДИТ: МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Видання 2-ге, перероблене і доповнене

Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2017

УДК 657.6(075.8)
А93

Автори:

Гордієнко Наталія Іванівна, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова;

Харламова Олена Вікторівна, д-р екон. наук, доцент, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова;

Мізік Юлія Ігорівна, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова;

Конопліна Олена Олександрівна, асистент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова

Рецензенти:

Вахович І. М., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Луцького національного технічного університету;

Ловінська Л. Г., доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ «Академія фінансового управління»;

Маслак О. І., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського

Рекомендовано до друку Вченою радою
Харківського національного університету міського господарства
імені О. М. Бекетова, протокол № 6 від 23 грудня 2016 р.

Аудит: методика і організація : навч. посібник /
А93 Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319 с.
ISBN 978-966-695-425-4

Посібник доповнено додатковими матеріалами порівняно з першим виданням, надрукованим у 2007 році за рекомендацією МОН України (лист №14/18.2-606 від 06.03.06 р.). Його складено відповідно до вимог галузевого стандарту Міністерства освіти і науки України для студентів спеціальності «Облік і аудит». У навчальному посібнику висвітлено питання, пов'язані з організацією аудиторської діяльності та контролю якості аудиторських послуг в Україні, а також із методикою аудиту елементів фінансової звітності.

Навчальний посібник розраховано на студентів, магістрів, аспірантів вищих навчальних закладів, слухачів системи закладів післядипломної освіти, а також бухгалтерів-практиків і аудиторів.

УДК 657.6(075.8)

© Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова,
Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна, 2017
© ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017

ISBN 978-966-695-425-4

ЗМІСТ

ВСТУП…….. 4
1 Предмет, метод і об’єкти організації та методики аудиту……. 5
Запитання для самоконтролю…….. 15
2 Організація діяльності і контроль якості роботи
аудиторської фірми і праці аудиторів……... 16
Запитання для самоконтролю……. 30
3 Організація процесу аудиторської перевірки фінансової
звітності та її інформаційного забезпечення…….. 32
Запитання для самоконтролю……..…... 43
4 Аудит установчих документів, облікової політики та власного капіталу
підприємства……... 44
Запитання для самоконтролю……..... 55
5 Аудиторська перевірка необоротних активів та інвестицій…….. 56
Запитання для самоконтролю…….……..... 81
6 Аудит запасів і незавершеного будівництва……..……... 83
Запитання для самоконтролю……..... 98
7 Контроль аудитором грошових коштів і дебіторської заборгованості…... 99
Запитання для самоконтролю…….. 111
8 Аудит довгострокових і короткострокових зобов’язань……. 112
Запитання для самоконтролю…….. 127
9 Аудиторський контроль праці та її оплати……. 128
Запитання для самоконтролю……..…… 138
10 Аудиторська перевірка податкових розрахунків і платежів……... 139
Запитання для самоконтролю……..…… 144
11 Аудит витрат і собівартості продукції……... 145
Запитання для самоконтролю……..…… 156
12 Аудит формування доходів і фінансових результатів…… 157
Запитання для самоконтролю……..…… 169
13 Завершення аудиторської перевірки та узагальнення результатів
аудиту фінансової звітності……..……... 170
Запитання для самоконтролю……..…… 179
14 Особливості завдань з погляду фінансової звітності, спеціальних
видів аудиту та аудиторських послуг……..…… 180
Запитання для самоконтролю……. 188
15 Внутрішній аудит суб’єктів підприємницької діяльності…… 189
Запитання для самоконтролю……..…… 199
16 Ситуаційні завдання……..…….. 200
17 Тестові завдання для самоперевірки знань……..……. 219
Список рекомендованої літератури …… 238
Додатки…….. 241

ВСТУП

Розвиток України на сучасному етапі характеризується становленням ринкової економіки, її інтеграції в систему міжнародних економічних відносин, виникненням акціонерних компаній, товариств, різних фондів. До розвитку економіки залучаються зовнішні й внутрішні інвестиції, кредити, проводяться емісії цінних паперів тощо. Учасники цих процесів потребують достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб'єктів господарювання, нарахування дивідендів.

Перехід України до ринкових відносин виявив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємини різних суб'єктів підприємницької діяльності, серед яких значне місце повинен займати інститут аудиторства.

Аудит як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, набуває все більшої вагомості й суспільної необхідності.

Головна мета аудиту – забезпечити контроль за вірогідністю інформації, відбиваної в бухгалтерській і податковій звітності. Дані про використання майна, коштів, проведення комерційних операцій та інвестицій у юридичних суб'єктів можуть бути об'єктивно підтверджені незалежним аудитом.

Подання достовірної і неупередженої інформації зацікавленим особам забезпечується через аудиторський висновок, виданий суб'єктом аудиторської діяльності.

Мета цього навчального посібника – допомогти студентам і фахівцям в опануванні організації і методики аудиторської діяльності.

У процесі підготовки навчального посібника були використані теоретичні надбання як зарубіжних, так і вітчизняних учених.

Навчальний посібник охоплює теоретичні, методичні й практичні аспекти в сфері аудиту як об'єкта організації і управління. Розглянуто положення з планування і підготовки аудиторської перевірки, кінцевої стадії аудиторської перевірки та відповідальності аудитора. Значну увагу приділено теоретичним аспектам аудиту, формам і методам діяльності аудиторських фірм і методиці аудиторської перевірки різних операцій і робіт у сфері фінансово-господарської діяльності підприємства. Розглянуто методику проведення аудиторської перевірки розрахунків із засновниками, аудит рахунків бухгалтерського обліку та розділів фінансової звітності.

1 ПРЕДМЕТ, МЕТОД І ОБ'ЄКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ

Аудит як складова незалежного контролю виявляє і розкриває нові можливості розвитку підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, правовим документам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого суб'єкта господарювання.

Одним із важливих питань загальної теорії аудиту є визначення його предмета. З огляду на загальне положення про предмет науки можна дійти висновку, що визначення предмета аудиту і його змісту потребує системного підходу, тобто має охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиторських послуг.

Предметом аудиту правомірно вважати процеси або явища, що зафіксовані документально і відображають стан майна, ресурсів, джерел їхнього формування, господарських процесів суб'єкта господарювання. Факти, які відображені у фінансових звітах, є предметом аудиторської перевірки. Аудитор має знайти й оцінити докази, що підтверджують його судження про відповідність фактів встановленим критеріям. Кінцеві результати аудиторської перевірки оформлюються аудиторським висновком, в якому аудитор оцінює відповідність фінансового звіту прийнятим принципам обліку.

Замовник може забажати аудиторську перевірку на найрізноманітніші тематики: дані бухгалтерського обліку і показники фінансової звітності; фінансовий стан підприємства; виконання контрактних угод; компоненти фінансових звітів тощо. Отже, об'єктом аудиту можуть бути різні сторони діяльності суб'єкта господарювання.

Під *об'єктом аудиторської діяльності* розуміють взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно та якісно.

Об'єкти аудиторської діяльності поділяють на такі головні групи:

а) ресурси:

– засоби праці: будівлі, обладнання та тощо;

– предмети праці: сировина, матеріали, напівфабрикати, запчастини, енергоносії; трудові ресурси; фінансові ресурси; нематеріальні активи;

б) господарські процеси:

– економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технології; матеріально-технічне постачання; технічне, енергетичне й господарське обслуговування; основне й допоміжне виробництво; збут продукції, робіт і послуг; забезпечення фінансовими ресурсами;

в) економічні результати діяльності:

– обсяг виробництва, фондовіддача, продуктивність праці, собівартість продукції, прибуток, рентабельність;

г) організаційні форми управління:

– організаційна структура виробництва й апарату управління;

д) методи управління:

– системи стимулювання праці та виробництва, внутрігосподарський госпрозрахунок;

є) функції управління:

– планування (зокрема, нормування), облік, контроль, економічний аналіз, ціни, регулювання, стимулювання, внутрішній аудит.

За об’єктами в міжнародній практиці розрізняють три типи аудиту: операційний аудит, погоджений аудит, або аудит на відповідність, та аудит фінансової звітності.

Операційний аудит (аудит господарської діяльності) – це перевірка будь-якої частини процедур і методів діяльності суб’єктів господарювання з метою оцінки продуктивності й ефективності. Результатом такого аудиту є рекомендації з удосконалення операцій.

Погоджений аудит (аудит на відповідність) направлений на визначення відповідності специфічних процедур і правил, які приписані персоналу керівництвом.

Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи узгоджена зведена фінансова звітність із загальноприйнятими бухгалтерськими принципами, а також на будь-якій іншій основі, притаманній бухгалтерії суб’єкта господарювання.

Об’єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, відношенням до різних сфер діяльності й іншими характеристиками. Така широка характеристика об’єктів аудиту вимагає проведення їхньої класифікації. Об’єкти аудиторської діяльності розподіляють на такі групи:

Складність об’єктів. За цією ознакою можна виділити дві групи об’єктів:

1. Складні об’єкти: сукупні ресурси й господарські процеси, цілісні системи управління.

2. Прості об’єкти: ресурси, господарські процеси, системи управління, які мають за відношенням до першої групи підпорядковане значення.

Складність об’єкта визначається розмірами підприємства, обсягами виробництва, організаційною структурою виробництва, особливостями продукції, що виробляється тощо. З позицій аудиту ця ознака має важливе значення, оскільки складність об’єкта визначає обсяг, характер і терміни виконання робіт, методичні підходи до організації аудиту.

Відношення об’єктів до сфери діяльності. За цією ознакою доцільно виділяти об’єкти за головними функціями, які вони виконують на підприємстві:

– виробництво головне, допоміжне, обслуговуюче;

– матеріально-технічне постачання і збут;

– підготовка виробництва:

– управління тощо.

Зв’язок об’єктів із часом. Потрібно виділяти об’єкти, стан яких оцінюється в:

– минулому часі;

– теперішньому часі;

– майбутньому часі.

У минулому часі оцінюється стан достовірності бухгалтерської звітності, законності й доцільності господарських операцій, ефективності використання ресурсів. У теперішньому часі оцінюється стан об’єктів під час перевірки головних засобів, запасів і витрат, грошових коштів, розрахунків та інших активів, коли робляться висновки щодо реального стану обліку, планування, нормування. Оцінка майбутнього стану – результат аудиторського дослідження, пов’язаного з перспективним аналізом різних сторін діяльності підприємства.

Характер оцінки стану підприємства. За цією ознакою виділяються об’єкти, стан яких оцінюється на підставі:

– якісних і кількісних оцінок;

– тільки якісних оцінок;

– тільки кількісних оцінок.

До об’єктів першої групи належать господарські процеси на підприємстві. Об’єкти другої групи – це об’єкти, які не можуть бути оцінені кількісно, оскільки така оцінка суперечить їхньому внутрішньому змісту. До таких об’єктів належать: організаційні форми, методи і функції управління. До третьої групи належать об’єкти, які не можуть мати в практиці інших оцінок, окрім кількісних. Це ресурси й економічні результати діяльності підприємств.

Термін знаходження об'єктів у полі зору аудиту. Можна виділити такі групи об'єктів:

– об'єкти, які постійно знаходяться в полі аудиторського впливу;

– об'єкти, за якими виконується періодична аудиторська оцінка;

– об'єкти, за якими виконуються разові аудиторські оцінки.

До об'єктів першої групи належать господарські процеси, деякі функції управління. Аудиторський вплив виражається в постійному консультуванні підприємства аудиторською фірмою. До об'єктів періодичної аудиторської оцінки належать ресурси, економічні результати діяльності. Підтвердження достовірності бухгалтерської звітності, аналіз фінансового стану, оцінка вартості майна — ці напрями аудиторської діяльності не постійні для підприємства. До об'єктів, які потребують разової оцінки, належать: організаційні форми, методи, функції управління.

Відношення об'єктів до різних видів аудиту. За цією ознакою варто виділяти об'єкти внутрішнього й зовнішнього аудиту. До того ж необхідно визнати, що між об'єктами внутрішнього й зовнішнього аудиту немає істотної різниці. Варто пам'ятати, що в межах внутрішнього аудиту знаходяться абсолютно всі різновиди об'єктів, наведені в класифікації за цією ознакою. За особливих обставин вони можуть бути об'єктами зовнішнього аудиту.

Спосіб дослідження явищ, процесів створених людиною систем і сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається, називається методом. Методи будь-якої науки поділяють на загальнонаукові та спеціальні.

Методика аудиту складається з аудиторських процедур, які здійснюються у визначеній послідовності із застосуванням конкретних методів (способів) та прийомів аудиту відповідно до кожного його етапу (переддоговірний, планування, дослідницький, кінцевий).

Метод аудиту становить сукупність методів (способів):

– загальнонаукових: індукція, дедукція, абстракція, аналіз, синтез, моделювання, аналогія, спостереження;

– інших наукових знань (теорії ймовірності, бухгалтерський облік, економічного аналізу);

– власні методи аудиту: метод аудиторської вибірки, метод суттєвості, метод узагальнення.

Аудит має свій метод дослідження, який ґрунтується на головних положеннях діалектичного методу пізнання і на законах політичної економії. Так в аудиті можуть бути застосовані такі загальнонаукові методи, як аналіз і

синтез, індукція і дедукція, абстрагування, моделювання, порівняння, групування тощо.

Розглядаючи аудит як науку, до ***власне аудиторських*** правомірно включити ***методи***, які можна об'єднати в три групи:

– органолептичні (інвентаризація, спостереження, експертизи, обстеження тощо);

– документальні (перевірка документів за формою, суттю та змістом, камеральна перевірка, зустрічна перевірка, сканування, групування недоліків, узагальнення результатів тощо);

– розрахунково-аналітичні (арифметична перевірка, економічний, статистичний, фінансовий аналіз).

Метод аудиту як практичної діяльності становить сукупність способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці методи можна об'єднати в такі групи:

– прийоми першої групи дозволяють визначити кількісний і якісний стан об'єкта;

– друга група прийомів дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єкта від діючих норм і нормативів, планових показників та інших правил;

– прийоми третьої групи пов'язані з оцінкою стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому).

До першої групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта.

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

– фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;

– кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів за діючими нормами;

– дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках тощо);

– показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряються з відповідними документами інших підприємств щодо певних господарських операцій;

– результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;

– фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;

– господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства й інших нормативних документів;

– діючі на підприємстві системи управління та їхні окремі підсистеми (структури, функції, методи тощо) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

Зіставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

Третя група прийомів пов'язана з оцінкою минулого, теперішнього і майбутнього станів об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, зокрема бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Отже, методом аудиту є визначення реального дійсного якісного і кількісного станів об'єктів, виявлення відхилень, які відбуваються, від базового або нормативного його стану й оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

Методичні прийоми організації аудиторської перевірки поділяються на дві групи:

– способи організації перевірки;

– методи проведення перевірки (методи отримання аудиторських доказів).

До способів організації аудиторської перевірки належать суцільний, вибірковий, аналітичний або комбінований.

Суцільний спосіб організації передбачає перевірку всієї без винятку інформації про господарські факти, процеси і явища. На підставі суцільної перевірки аудитор доходить висновку про достовірність, повноту і законність

всіх операції і звітних даних за весь період, що підлягав перевірці. Під час застосування суцільного способу організації перевірки значно зростають трудовитрати на її проведення, і, відповідно, її вартість. Однак суцільна перевірка зводить до мінімуму ризик не виявлення помилок. Зазвичай, суцільні перевірки проводяться в окремих випадках, коли необхідно встановити факт правопорушення, завданих збитків, шкоди тощо. На замовлення клієнта, найчастіше проводиться перевірка, що базується на вибірковому способі організації.

Вибірковий спосіб організації перевірки передбачає вивчення частини документів. Обсяг документів, що підлягають перевірці, визначається аудитором з огляду на необхідність отримання достатніх доказів. Обсяг вибірки також залежить від рівня довіри до системи внутрішнього контролю. Головна вимога до формування вибірки – її репрезентативність, тобто вона повинна відображати всі найважливіші властивості генеральної сукупності для того, щоб аудитор мав змогу розповсюдити на всю сукупність власну думку, що склалася під час проведення перевірки вибірки документів. Якщо під час проведення вибіркової перевірки окремих господарських процесів встановлено факти порушень, помилок або зловживань, виникає необхідність проведення суцільної перевірки.

Аудиторська вибірка – використання аудиторських процедур до менше ніж 100 % елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту так, що всі елементи вибірки мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору обґрунтування, на підставі якого формулюються висновки за всією генеральною сукупністю.

Вибірковий метод в аудиті – сукупність аудиторських процедур (процедури оцінки ризиків, процедури по суті, тести контролю), спрямованих на дослідження рахунків і класів операцій, що складають менше ніж 100 % їхньої сукупності й відібрані спеціальними методами, застосування яких дозволяє отримати достатні та відповідні аудиторські докази для формування професійного ступеня аудитора і розповсюдження (екстраполяцію) її на всю сукупність інформації, яка досліджувалась (генеральна сукупність).

Послідовність виконання процедур щодо реалізації вибіркового методу:

1. Визначення мети та формування завдання з реалізації вибіркового методу.
2. Визначення генеральної сукупності.
3. Обґрунтування одиниці вибіркового дослідження.
4. Стратифікація генеральної сукупності й поділ на дрібніші сукупності.

5. Визначення способу відбору елементів генеральної сукупності.

6. Обґрунтування бажаного рівня точності вибірки, розрахунку ризику вибірки, допустимої та очікуваної помилки.

7. Встановлення початкового обсягу вибірки.

8. Формування вибіркової сукупності.

9. Встановлення критеріїв порушень та умовних відхилень.

10. Дослідження (виконання аудиторських процедур, методів (способів) та прийомів вибіркової сукупності).

11. Оцінка результатів реалізації вибіркового методу.

12. Екстраполяція (перенесення) результатів реалізації вибіркового методу на генеральну сукупність.

Аналітичний спосіб організації перевірки передбачає оцінку фінансових показників на підставі даних звітності. Тобто за такого способу організації перевірки не висловлюється думка аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних, а з'ясовується фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Комбінований спосіб організації перевірки поєднує всі розглянуті вище. Під час організації перевірки із застосуванням комбінованого способу виділяються сфери обліку, що підлягають суцільній перевірці (сфери, в яких висока ймовірність помилок, порушень і зловживань). До таких сфер належать розрахунки за податками, операції з готівкою і валютними грошовими коштами тощо. Сфери обліку, що не ввійшли до переліку суцільної перевірки, підлягають вибірковій перевірці. У цьому разі обсяг вибірки може бути різним для кожної такої сфери обліку. Перевірені суцільним і вибірковим способами документи та зібрані докази дозволяють сформувати думку аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних. Наступним кроком у процесі проведення перевірки комбінованим способом є виконання аналітичних розрахунків фінансових показників із метою формування думки аудитора про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Для отримання аудиторських доказів, на підставі яких ґрунтується аудиторська думка, аудитор повинен виконати відповідні процедури.

Аудиторські процедури – це взаємопов'язана послідовність визначення дій аудитора, направлення на організацію процесу аудиту і послуг йому супутніх та безпосереднього отримання відповідних та достатніх доказів для обґрунтування професійного судження.

На рисунку 1.1 подано різновиди аудиторських процедур.

Рисунок 1.1 – Процедури отримання аудиторських доказів

Згідно з МСА 500 «Аудиторські процедури» до аудиторських процедур по суті належать [9]:

— перевірка записів або документів;

— спостереження;

— зовнішнє підтвердження;

— повторне обчислювання;

— повторне виконання;

— аналітичні процедури;

— запит.

Перевірка складається з вивчення записів або документів як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їхнього характеру і джерела, а також в разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їхнім створенням.

Деякі документи є прямим аудиторським доказом існування активу, наприклад, документ, який є фінансовим інструментом таким, як акція чи облігація. Перевірка таких документів необов’язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи вартості. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські свідчення стосовно застосування суб’єктом господарювання облікової політики, наприклад визнання доходу.

Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази їхнього існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів зазвичай супроводжує спостереження за інвентаризацією.

Спостереження передбачає нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур.

Зовнішнє підтвердження – це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунках та їхніх компонентів, але їх не варто обмежувати тільки такими статтями. Наприклад, аудитор може просити підтвердження умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, щоб спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме.

Повторне обчислювання полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування КМА для перевірки точності сум у файлі.

Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Послідовність виконання аналітичних процедур, встановлена МСА 520 «Аналітичні процедури» [9]:

1. Визначення придатності конкретних аналітичних процедур із огляду на оцінені ризики суттєвого викривлення.

2. Оцінка достовірності даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку, сум або коефіцієнтів з огляду на джерела і порівнянності, характеру й відповідності доступної інформації.

3. Здійснення попередніх розрахунків сум і коефіцієнтів.

4. Визначення обсягу розбіжностей відображених сум очікуваним значенням, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду.

Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в процесі аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного типу: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту.

Відповіді на запити можуть надати аудиторові інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю.

Запитання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте предмет аудиту. Що спільного він має з предметом інших різновидів контролю, чим від них відрізняється?
2. Що розуміють під об'єктом аудиторської діяльності?
3. Назвіть головні групи об'єктів аудиту?
4. Як поділяють методи аудиту?
5. На які групи поділяють методи аудиту? Назвіть і охарактеризуйте ці групи.
6. Якими способами можуть використовуватись методи аудиту і в чому полягає сутність цих способів?
7. Які існують аудиторські процедури отримання аудиторських доказів.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ РОБОТИ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ І ПРАЦІ АУДИТОРІВ

Аудиторська діяльність – це один із різновидів підприємницької діяльності, суб'єктами якої можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

Фізичними особами, що займаються аудиторською діяльністю, повинні мати кваліфікаційний сертифікат на право проводити аудиторську діяльність на території України. За Законом України «Про аудиторську діяльність» [24] аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторську фірму й об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку. Для здійснення аудиторської діяльності особисто аудитор повинен, маючи чинний сертифікат аудитора, зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності у виконавчому комітеті міської, районної ради за місцем проживання цього суб'єкта та в Аудиторській палаті України як суб'єкт аудиторської діяльності.

Юридичними особами аудиторської діяльності є аудиторські фірми, створені на основі будь-яких форм власності (за винятком відкритих акціонерних товариств). Законом України «Про аудиторську діяльність» передбачені особливі умови створення аудиторських фірм [24]:

– загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 %;

– в аудиторській фірмі повинен працювати принаймні один сертифікований аудитор;

– керівником фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Для здійснення аудиторської діяльності аудиторська фірма повинна бути зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності у виконавчому комітеті міської, районної ради за місцезнаходженням та в Аудиторській палаті України як суб'єкт аудиторської діяльності.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які прагнуть займатися аудиторською діяльністю, повинні зареєструватися в Аудиторській палаті України. Реєстрація аудиторів і аудиторських фірм здійснюється шляхом включення їх до загальнодержавного реєстру аудиторських фірм і аудиторів – суб'єктів підприємницької діяльності. Підтвердженням включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності є свідоцтво, яке має встановлену АПУ форму й дійсне протягом 5 років.

Реєстр аудиторських фірм і аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги, − це офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських

фірм і аудиторів − суб'єктів підприємницької діяльності, які зареєстрували свою аудиторську діяльність згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність».

За ведення Реєстру за Законом України «Про аудиторську діяльність» відповідальна Аудиторська палата України.

Стосовно суб'єктів аудиторської діяльності до Реєстру вносяться такі дані:

− назва аудиторської фірми (ПІБ для аудитора − суб'єкта підприємницької діяльності);

− ідентифікаційний код/номер суб'єкта аудиторської діяльності;

− дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва);

− адреси фактичного місця розташування, номери контактних телефонів, факсу, електронної пошти;

− організаційно-правова форма;

− форма власності;

− інформація про державну реєстрацію;

− інформація про засновників (для аудиторів − ПІБ, серія, номери сертифікатів та дата їхнього отримання, ідентифікаційний номер, адреси; для юридичних осіб − назва, ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі);

− посада та ПІБ керівника аудиторської фірми, серія, номер та дата видачі сертифіката;

− кількість працівників, зокрема перелік сертифікованих аудиторів із зазначенням серії та номерів сертифікатів;

− наявність і місце розташування філій або представництв чи відділень, дочірніх підприємств, кількість працюючих у них сертифікованих аудиторів із зазначенням серії та номерів їхніх сертифікатів.

Реєстр ведеться в розрізі кожного легалізованого суб'єкта аудиторської діяльності з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України.

До Реєстру включаються суб'єкти аудиторської діяльності:

1. Аудиторські фірми, які зареєстрували свою діяльність згідно з чинним законодавством України й відповідають вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», а саме:

− юридична особа пройшла державну реєстрацію як аудиторська фірма;

− установчими документами аудиторської фірми передбачено виключно аудиторську діяльність;

− загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 %;

− директором аудиторської фірми є сертифікований аудитор.

2. Аудитори, зареєстровані відповідно до чинного законодавства як фізичні особи - підприємці й мають чинний сертифікат аудитора.

Витрати на ведення Реєстру та його легалізацію компенсуються за допомогою суб'єктів аудиторської діяльності, що подають документи на внесення їх до Реєстру, в розмірах, які визначає Аудиторська палата України.

Секретаріат АПУ в 10-денний термін із дати отримання відповідних документів перевіряє їх на відповідність вимогам законодавства України, підготовляє проект рішення АПУ з цього питання і подає на затвердження АПУ.

Свідоцтво про внесення в Реєстр видається терміном на п'ять років. Свідоцтво підписує Голова Спостережної ради АПУ і Завідувач Секретаріату АПУ. Підписи засвідчуються печаткою АПУ.

Включені до Реєстру суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані:

− дотримуватися вимог чинного законодавства України, рішень АПУ, стандартів аудиту та етики, прийнятих за Національні стандарти аудиту;

− не пізніше 25 лютого поточного року подавати до Регіонального відділення АПУ та/або безпосередньо до АПУ Звіт аудиторської фірми/аудитора про виконані роботи/надані послуги за минулий рік (форма № 1-аудит);

− у разі зміни даних необхідно в 10-денний термін подати до АПУ реєстраційну картку із зазначенням внесених змін та документи, що підтверджують відповідні зміни.

Підставами для прийняття АПУ рішення про відмову щодо включення заявника до Реєстру є:

а) невідповідність поданих документів, що додаються до заяви, вимогам законодавства України;

б) недостовірність інформації в документах, поданих заявником для включення до Реєстру;

в) надання документів, передбачених цим Положенням, не в повному обсязі.

Для продовження дії Свідоцтва заявник не пізніше одного місяця до закінчення терміну чинності Свідоцтва подає до АПУ відповідні документи.

У разі неподання суб'єктом аудиторської діяльності заяви та необхідних документів на продовження строку дії Свідоцтва суб'єкт аудиторської діяльності виключається з Реєстру з анулюванням Свідоцтва.

Підставами для прийняття АПУ рішення про виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру є:

а) заява суб'єкта аудиторської діяльності;

б) невідповідність правового статусу юридичної особи вимогам статті 6 Закону України «Про аудиторську діяльність»;

в) закінчення терміну чинності сертифіката аудитора фізичної особи - підприємця;

г) порушення суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», Стандартів аудиту та етики, прийнятих за Національні стандарти аудиту;

д) неподання суб'єктом аудиторської діяльності необхідних документів на продовження терміну дії Свідоцтва про внесення в Реєстр.

Виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру з анулюванням Свідоцтва здійснюється на підставі рішення АПУ.

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється АПУ та її регіональними відділеннями на підставі Положення про сертифікацію аудиторів [21]. Цим Положенням встановлені єдині умови та порядок сертифікації, організації безперервного вдосконалення професійних знань аудиторів України, подовження та припинення терміну чинності сертифікатів.

Право на отримання сертифікату мають фізичні особи, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту і досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, бухгалтера, ревізора, економіста, юриста, фінансиста. Наявність певних знань із питань аудиту визначається шляхом проведення іспиту. Термін чинності сертифікату не може перевищувати п'ять років.

Сертифікат − це офіційний документ, який засвідчує право фізичної особи на здійснення аудиту підприємств та господарських товариств (серія «А»), банків (серія «Б») на території України. Бланк сертифікату є бланком строгої звітності із зазначенням номера та серії.

Для отримання сертифікату претендент подає до АПУ в одному примірнику або до регіонального відділення АПУ у двох примірниках такі документи:

− клопотання;

− копію диплому, засвідчену у встановленому порядку;

− витяг із трудової книжки, засвідчений у встановленому порядку;

− документ про оплату.

Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, які претендують на отримання сертифікату. Розмір плати на сертифікацію визначається рішенням АПУ.

Наявність певних знань із питань аудиту визначається шляхом проведення кваліфікаційного іспиту.

Проведення іспиту щодо визначення рівня знань із питань аудиту покладається на постійно діючу Комісію з сертифікації. Голова кваліфікаційної комісії обирається серед членів комісії. Відповідні комісії створюються в кожному Регіональному відділенні АПУ.

Обсяг знань, якими має володіти кандидат, встановлюється АПУ і складається з аудиту й суміжних з аудитом галузей знань.

Завдання для проведення іспиту повинні включати:

− тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;

− завдання з вирішення ситуаційних аудиторських проблем.

Правила поведінки кандидатів на іспиті затверджує Аудиторська палата України.

Іспити проводять у два етапи:

1. Письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком запитань, затверджених АПУ (може проводитися АПУ або РВ АПУ).

2. Письмове розв’язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менше 70 % правильних відповідей за результатами тестування (може проводитись тільки АПУ).

Кваліфікаційний іспит проводиться щокварталу в день, який визначає АПУ.

Особи, які не склали іспит, мають право повторно скласти його не раніше ніж через рік після прийняття рішення АПУ.

Аудитори, строки дії сертифікатів яких закінчується, не раніше трьох і не пізніше першого місяця повинні податі до Секретаріату АПУ чи регіонального відділення відповідні документи з метою продовження строку дії сертифікату.

Секретаріат АПУ перевіряє подані документи на предмет їх відповідності вимогам Положення «Про сертифікацію...» і передає кваліфікаційним комісіям АПУ для розгляду й прийняття рішення.

Аудитори, які, отримавши сертифікат, не працювали аудитором чи працювали менше двох років або не подали документи на продовження терміну дії сертифікату у встановлений строк, для отримання сертифікату на наступний період, складають іспити.

За підсумками розгляду документів на продовження дії сертифікатів комісії АПУ складають протоколи по кожній групі аудиторів і подають їх на затвердження АПУ. Видачу сертифікатів, строк дії яких продовжено, здійснює Секретаріат АПУ після затвердження протоколів Аудиторською палатою України.

Якщо в подовженні дії сертифікату відмовлено, то це фіксується в протоколі АПУ, а Секретаріат АПУ письмово повідомляє особі, яка подавала клопотання.

За неналежне виконання своїх професійних обов’язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання сертифікату. Зупинення чинності сертифікату на термін до одного року означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням термін.

Припинення чинності сертифікату здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок або систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм і стандартів аудиту. Анулювання сертифікату здійснюється шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п’яти років.

Підставою для анулювання сертифікату є:

− систематичне й грубе порушення чинного законодавства України, нормативів аудиту;

− невиконання вимог АПУ з усунення порушень, на підставі яких було зроблено попередження або зупинено дію сертифікату строком до одного року;

− рішення суду, яким заборонена діяльність аудитора;

– встановлення фактів використання недостовірної інформації в документах, що подавалися для видачі сертифікату;

– ініціатива аудитора (особисте повернення сертифікату тощо).

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний у 10-денний термін із моменту отримання витягу з рішення АПУ й з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ. Рішення щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені в суді.

Метою постійного удосконалення професійних знань аудиторів є безперервне поглиблення, підтримання на належному рівні, розширення й оновлення професійних знань для забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг.

Аудитори України з метою виконання умов продовження терміну чинності сертифіката щороку удосконалюють свої професійні знання та проходять контрольне тестування відповідно до вимог цього Положення.

Контроль за організацією удосконалення професійних знань аудиторів здійснює Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів (далі – Профільна комісія).

Принципи постійного удосконалення професійних знань аудиторів:

– вільний вибір тематики;

– вільний вибір програми;

– вільний вибір аудитором Центру з підготовки до контрольного тестування;

– вільний вибір аудитором форми підготовки до контрольного тестування;

– платність;

– актуальність тематики програм та їхнього методичного забезпечення;

– методичне забезпечення удосконалення професійних знань аудиторів;

– перевірка рівня професійних знань шляхом проведення контрольного тестування.

До системи постійного удосконалення професійних знань аудиторів належать:

– уповноважені АПУ суб'єкти господарювання на підготовку аудиторів до контрольного тестування: навчальні заклади, центри, інститути (далі – Центри);

– уповноважений АПУ заклад, який на підставі укладеної з АПУ угоди здійснює функції з розробки методичного забезпечення удосконалення

професійних знань, зокрема розробку тестів із правильними відповідями (далі – Методичний центр);

– комісії з тестування, які здійснюють функції адміністрування контрольного тестування;

– профільна комісія АПУ.

Процес постійного удосконалення професійних знань аудиторів передбачає:

– розробку програмних модулів удосконалення професійних знань аудиторів;

– підготовку аудиторів до контрольного тестування;

– контрольне тестування та його адміністрування;

– оцінку результатів контрольного тестування;

– зарахування інших різновидів удосконалення професійних знань аудиторів як проходження контрольного тестування;

– систематизацію та аналіз результатів функціонування системи постійного удосконалення професійних знань аудиторів.

Постійне удосконалення професійних знань аудиторів здійснюється на платній основі. Розмір плати встановлюють Центри. АПУ може надавати таким Центрам рекомендації щодо встановлення розміру плати за підготовку до контрольного тестування.

Інформація про вдосконалення професійних знань аудиторів вноситься Секретаріатом АПУ до бази даних аудиторів на підставі відповідного рішення АПУ.

Права, обов'язки й відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

Аудитор має право вести аудиторську діяльність індивідуально або створити аудиторську фірму з дотриманням вимог закону та інших нормативно-правових актів. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими різновидами діяльності, крім аудиторської. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини (Ст. 5 Закону «Про аудиторську діяльність»).

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність згідно із законами України. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) передбачається умовами договору й не може перевищувати збитків, завданих замовнику

внаслідок невиконання або неналежного виконання аудиту, інших аудиторських послуг, зокрема недостовірності аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки. Усі суперечки майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) і замовником вирішуються згідно із законодавством України.

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора АПУ можуть бути застосовані стягнення у вигляді:

− попередження, яке оформлюється рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора.

− призупинення чинності сертифікату аудитора на строк до одного року.

− анулювання сертифікату шляхом його відкликання і заборона на проведення аудиторської діяльності на п'ять років.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність, а не за саму звітність і не повинен відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів помилок і шахрайства.

Згідно з діючим в Україні законодавством аудитори відповідальні за навмисне приховування фактів з корисливою метою та видачу позитивного висновку, що спричинило завдання збитків. У цьому випадку настає кримінальна відповідальність, якщо буде доведено наявність злочину з юридичного погляду. Кримінальна відповідальність може бути реалізована шляхом застосування громадської догани, накладання штрафів, конфіскації майна, виправних робіт, позбавлення волі тощо.

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитори несуть відповідальність перед:

− аудиторською фірмою, працівником якої є аудитор;

− Аудиторською палатою України як органом, який видав дозвіл на здійснення аудиторської діяльності;

− клієнтами і замовниками;

− третіми особами.

Неналежне виконання зобов'язань аудиторами проявляється у випадках неправильного використання нормативно-правової бази аудиту й обліку, порушення вимог Міжнародних стандартів аудиту, розголошення комерційної таємниці або використання з власною метою інформації, отриманої під час проведення аудиторської перевірки, недотримання методологічних принципів аудиту, втрат та псування документів замовників (клієнтів), заподіяння (навмисно чи ненавмисно) шкоди замовнику (клієнту) та в інших випадках.

Перед аудиторською фірмою, працівником якої є аудитор, він несе відповідальний за норми трудового права. До головних заходів, що є наслідками настання дисциплінарної відповідальності, належать догана, попередження про можливість звільнення, з посади, звільнення з аудиторської фірми, обмежене відшкодування завданих фактичних збитків [22].

Перед Аудиторською палатою аудитор несе професійну відповідальність, яка може наставати у вигляді попередження, припинення дії сертифікату, його анулювання, виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Перед клієнтами й третіми особами аудитор відповідальний у межах цивільного законодавства. Цивільна відповідальність аудиторів (аудиторських фірм) настає тільки за рішенням господарського суду. Наслідками настання цивільної відповідальності можуть бути договірні санкції, штрафи, пені, покриття або відшкодування заподіяної шкоди і збитків, виплата неустойки.

Система контролю якості Фірми має включати політику та процедури контролю якості. Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних Фірмою під час здійснення контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснює Фірма для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості Фірми цьому Положенню.

Фірма зобов'язана створити таку систему контролю якості, яка забезпечує достатній рівень контролю для всіх завдань, насамперед для завдань із обов'язкового аудиту. Необхідність застосування системи контролю якості для інших аудиторських послуг визначається Фірмою із застосуванням критеріїв, рекомендованих АПУ.

Характер і зміст політики та процедур, які розробляє кожна Фірма, залежать від таких чинників, як:

– розмір фірми;

– кількість офісів;

– операційні характеристики Фірми;

– розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми;

– різновиди аудиторських послуг, що надає Фірма.

Відповідно до МСКЯ 1 система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів [5]:

а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі;

б) етичні вимоги;

в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань;

г) людські ресурси;

ґ) виконання завдання;

д) моніторинг.

Усі елементи контролю якості взаємозалежні. Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості відповідно до вимог цього Положення.

Політика та процедури контролю якості Фірми мають бути викладені письмово в формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях із дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з Професійними стандартами. Документальне оформлення політики та процедур може бути у вигляді:

– положення з контролю якості;

– посібника з контролю якості;

– збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень Фірми.

Наведений документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника Фірми.

Персонал Фірми має розумітися на політиці й процедурах контролю якості, застосовувані Фірмою. Факт ознайомлення персоналом має бути належним чином задокументований. Для досягнення розуміння Фірма зобов'язана запровадити постійний процес із навчання і роз'яснення політики і процедур контролю якості та вживати заходів із заохочування персоналу діяти відповідно до цієї політики та процедур.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості Фірми несе Керівник Фірми [6].

Керівник Фірми зобов'язаний створити відповідне середовище контролю якості аудиторських послуг, яке передбачає:

– підхід Керівництва Фірми до питань контролю якості;

– політику й методи Керівництва на Фірмі;

– формалізовану організаційну структуру Фірми;

– внутрішню систему комунікацій між персоналом;

– внутрішню культуру на Фірмі;

– внутрішньофірмові професійні стандарти;

– положення про структурні підрозділи;

– посадові інструкції;

– кадрову політику;

– компетентність персоналу, який здійснює контроль;

– систему заохочення підвищення якості.

Фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що Фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог.

Етичні вимоги визначаються відповідними нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» і Кодексом етики [4]. Кодекс етики визначає такі фундаментальні принципи професійної етики (далі – етичні принципи):

а) чесність;

б) об'єктивність;

в) професійна компетентність та належна ретельність;

ґ) конфіденційність;

д) професійна поведінка.

Фірма зобов'язана мати таку політику та застосовувати такі процедури прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань, які надали б їй достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання й взаємовідносини тільки тоді, коли вона:

а) розглянула питання чесності клієнта та не має інформації, яка б свідчила про його нечесність;

б) достатньо компетентна для виконання завдання та має можливість, час і ресурси для цього;

в) може дотримуватися етичних вимог.

Фірма зобов'язана під час вирішення питання, чи приймати завдання від нового клієнта, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, або під час розгляду питання, чи приймати нове завдання від існуючого клієнта, отримати таку інформацію, яку вона вважає за необхідне, ще до прийняття завдання від такого клієнта. Якщо було ідентифіковано сумнівні питання, але Фірма вирішила прийняти нове завдання чи продовжити співпрацю з клієнтом, чи виконати конкретне завдання, вона зобов'язання задокументувати, як було вирішено ці питання.

Фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість у тому, що Фірма має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам якого дають змогу надавати аудиторські послуги згідно з Професійними стандартами, законодавчими і нормативними вимогами, і дають можливість Фірмі або Керівнику групи із завдання надавати висновки (звіти), що відповідають умовам завдання.

Така політика та процедури містять такі питання щодо персоналу:

а) наймання;

б) оцінка роботи;

в) кваліфікація;

ґ) компетентність;

д) можливість кар'єрного зростання;

е) посадові підвищення;

ж) винагорода;

з) оцінка потреб.

Фірма покладає відповідальність за кожне завдання на керівника групи із завдання. Вона впроваджує таку політику і процедури, які б вимагали:

а) доведення імені та ролі керівника групи із завдання ключовим особам у керівництві клієнта та найвищому керівництву клієнта;

б) володіння Керівником групи із завдання необхідними знаннями, компетентністю, повноваженнями та часом для виконання своєї ролі;

в) чіткого визначення відповідальності Керівника групи із завдання та його ознайомлення з нею.

До політики та процедур контролю якості належать системи моніторингу завантаження та наявності керівників груп із завдань, що дає змогу визначити, чи мають ці особи достатньо часу для адекватного виконання своїх завдань.

Для виконання завдань Фірма зобов'язана добирати відповідний персонал, який має необхідні знання, компетенцію та час, що забезпечило б виконання завдання відповідно до Професійних стандартів та законодавчих і нормативних вимог, а також надало б Фірмі або Керівнику групи із завдання змогу скласти висновок (звіт), що відповідає умовам завдання [28].

Політика та процедури контролю якості виконання завдання мають охоплювати такі аспекти:

1) планування виконання завдання має здійснюватися відповідно до Професійних стандартів;

2) завдання повинен виконувати обізнаний персонал, який має доступ до Професійних стандартів, політики та процедур контролю якості, які застосовує Фірма;

3) фірма зобов'язана ідентифікувати області й конкретні ситуації, що потребують особливої уваги з боку персоналу;

4) персонал повинен мати змогу отримати відповідні консультації із складних або суперечливих питань;

5) процес виконання завдання має бути задокументованим відповідно до Професійних стандартів;

6) мають здійснюватися перевірки контролю якості виконання завдання, процес таких перевірок має документуватися відповідно до Професійних стандартів.

Фірма зобов'язана здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) з метою отримання обґрунтованої впевненості, що її політика та процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості Фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Метою моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості є забезпечення оцінки:

а) дотримання Фірмою Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог;

б) чи вірно розроблена та ефективно впроваджена система контролю якості Фірми;

в) чи вірно застосовуються політика та процедури контролю якості персоналом Фірми.

Відповідальними за процес моніторингу є керівник Фірми, який може призначити особу, що має достатній відповідний досвід і повноваження, здійснювати процес моніторингу. Моніторинг розглядає як відповідність політики і процедур контролю якості встановленим вимогам, так і ефективність роботи системи контролю якості.

Організація праці в аудиторській фірмі

Аудиторські фірми залежно від участі в них аудиторів різних країн можна поділити на національні, в яких працюють тільки аудитори України та міжнародні спільні підприємства, в яких беруть участь аудитори різних країн (наприклад аудиторська фірма «Ернст енд Янг Україна»). Діяльність незалежних аудиторських фірм державному управлінню не підлягає.

За законом аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Для здійснення аудиту в аудиторській фірмі повинен бути принаймні один аудитор, який має кваліфікаційний сертифікат.

Під час проведення аудиту використовуються колективна й індивідуальна форми організації праці.

Зміст *індивідуальної форми* організації праці аудитора полягає в тому, що програма і завдання аудиту, оформлення робочих документів та нарахування заробітної плати здійснюється кожному аудитору персонально.

Колективна форма організації праці передбачає формування завдання на аудит на колектив перевіряючих на чолі з аудитором (керівником бригади). Нарахування заробітної плати здійснюється за кінцевими результатами роботи і в подальшому розподіляється між членами колективу. Кожний член бригади перевіряє певний розділ загального плану аудиту.

Функції укладання договору на аудит, розрахунки із замовником, відповідальність за виконану роботу несе директор Аудиторської фірми. Управління перевіркою покладається на керівника бригади.

Форми оплати праці аудиторів поділяються так:

– акордна (встановлюється у фіксованому розмірі як відсоток від суми балансу, обігу, продаж тощо);

– погодинна (встановлюється як добуток погодинної ставки аудитора і трудомісткості робіт);

– відрядна (встановлюється з огляду на кількість конкретних операцій аудитора згідно з розцінками);

– за результатами (встановлюється як відсоток від суми грошових коштів, що аудитор «заощадив» для підприємства – клієнта шляхом уникнення штрафних санкцій, оптимізації та мінімізації оподаткування тощо);

– комбінована.

Зазвичай розрахунки з працівниками бухгалтерії, юристами, іншим обслуговуючим персоналом проводяться за індивідуальною погодинно-преміальною системою оплати праці, а з аудиторами, асистентами − за колективною відрядно-преміальною системою оплати праці.

На директора аудиторської фірми покладено обов’язки з управління діяльністю, адміністративно-господарські та організаційно-економічні функції. Оплата праці директора може встановлюватися як за погодинно-преміальною, так і відрядно-преміальною системою.

Запитання для самоконтролю

1. Який порядок реєстрації суб’єктів аудиторської діяльності в АПУ?
2. Які документи необхідно подавати в АПУ для внесення в Реєстр суб’єктів аудиторської діяльності?

3. Чому необхідно підвищувати кваліфікацію аудиторів?

4. Які права мають аудитори?

5. Який порядок організації постійного обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів?

6. Який порядок продовження дії сертифікату?

7. Які стягнення можуть бути застосовані до аудиторів за неналежне виконання професійних обов'язків?

8. Чи є відповідальним аудитор за фінансову звітність, яку він перевірив?

9. Які різновиди відповідальності несе аудитор?

10. У чому може проявлятися неналежне виконання професійних обов'язків аудиторів?

11. Перед ким несе відповідальний аудитор за неналежне виконання професійних обов'язків?

12. Які форми та системи оплати праці застосовуються у діяльності аудиторських фірм?

3 ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту фінансової звітності є підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності, що досягається через висловлювання аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності [9].

Для висловлення думки аудитора варто описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку), і викласти думку аудитора стосовно того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно у всіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов’язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством України [11].

Фінансова звітність складається з балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Складена фінансова звітність повинна відповідати якісним характеристикам щодо її підготовки.

Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони володіють достатніми знаннями та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити тільки доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати:

– фінансові звіти підприємства за різні періоди;

– фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

– автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

– безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства на підставі припущення, що його діяльність триватиме далі;

– періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

– історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів з огляду на витрати на їхнє виробництво та придбання;

– нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. До того ж доходи та витрати відображаються в обліку і звітності у момент їхнього виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

– повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її підставі;

– послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

– обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

– превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їхньої сутності, а не тільки з огляду на юридичну форму;

– єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитором досягаються поставлені загальні цілі:

1. Отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність загалом не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

2. Надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію відповідно до отриманих результатів аудиту.

Для досягнення загальних цілей аудиту що аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно провести ефективний аудит.

Головні вимоги до планування аудиторської перевірки та його етапи визначено МСА 300 «Планування». Проводячи підготовку планування процесу аудиту, аудитор повинен: сформувати розуміння про бізнес клієнта, загальні напрямки й специфіку діяльності; отримати уявлення про системи обліку і внутрішнього контролю і ступінь їхньої надійності; оцінити загальний аудиторський ризик і визначити межу суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту; визначити кількість необхідних аудиторських процедур, період їхнього виконання та виконавців, можливість залучення експертів; забезпечити координацію виконання планів, їхній контроль, узгодженість із підприємством, передбачити можливість внесення змін.

Після проведення попередніх переговорів з обраним підприємством-клієнтом та укладення договору на проведення аудиту, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки. Водночас, як продовження договірної роботи, аудитор надсилає замовнику лист-зобов'язання, який можна вважати додатком до договору. У цьому листі аудитором (аудиторською формою) документально підтверджується згода аудитора на проведення перевірки, зазначаються обсяг та найважливіші завдання аудиту, відповідальність сторін (аудитора і клієнта), зокрема й за планування аудиту, та форма надання звіту, строки перевірки. Що стосується планування, то в

листі-зобов'язанні можуть бути визначені питання чи сфери діяльності аудитора, які під час складання плану і програми аудиту повинні бути узгоджені з підприємством-клієнтом (наприклад, строки надання певних видів інформації, запрошення експертів, строки проведення інвентаризації, залучення до роботи внутрішнього аудитора тощо).

Спочатку аудитор повинен отримати й дослідити інформацію щодо загальних питань діяльності підприємства-клієнта, його бізнесу.

У цьому разі варто брати до уваги МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». У процесі такого ознайомлення аудитору бажано отримати відповіді на низку важливих питань:

– галузь, до якої належить підприємство-клієнт, та його загальний економічний стан;

– рівень впливу зовнішніх факторів на діяльність підприємства (інфляція, економічна політика і ситуація в державі, курси іноземних валют, вплив конкурентів, законодавче регулювання тощо);

– характер діяльності (циклічний та сезонний) та потужність підприємства;

– ключові економічні показники діяльності (рентабельність, ліквідність, оборотність запасів і тощо);

– облікова політика та проблеми, що виникають під час ведення бухгалтерського обліку;

– організація виробництва, структура підприємства та форма власності;

– замовники, власники підприємства та структура капіталу;

– джерела фінансування;

– інформація про діяльність ради директорів, здійснення оперативного керівництва;

– наявність системи внутрішнього контролю, її ефективність та надійність, функціонування внутрішнього аудиту;

– асортимент продукції, що виробляється, та найважливіші покупці;

– забезпеченість трудовими ресурсами й рівень заробітної плати;

– ринки збуту та проведення маркетингових досліджень;

– кількість та оцінка товарних запасів;

– договірна й ліцензійна робота підприємства-клієнта;

– порядок формування доходів і витрат;

– здійснення на підприємстві науково-дослідної роботи;

– використання комп'ютерної техніки й інформаційних систем;

– розмір, різновиди і структура зобов’язань підприємства;

– порядок визначення витрат, доходів та формування фінансового результату;

– тенденції та напрями розвитку підприємства на підставі аналітичних та статистичних даних;

– порядок складання та подання фінансової звітності;

– користувачі фінансової звітності;

– результати попередніх аудиторських перевірок;

– наслідки перевірок податковими органами, банками й іншими державними установами;

– стратегічні та перспективні плани.

Джерелами інформації, які можуть бути використані у цьому разі, є такі: установчі документи, протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів, бухгалтерські фінансові звіти, статистичні та оперативні звіти, договори, накази, внутрішні інструкції і положення, особисте спілкування, спостереження та огляд, плани та бюджети, звіти попередніх аудиторів, протоколи (акти) проведених зовнішніх перевірок тощо.

Під час організації та планування аудиторської перевірки аудитори складають наступну аудиторську документацію:

– загальну стратегію аудиту;

– загальний план аудиту;

– програми аудиту.

Документація із загальної стратегії аудиту становить реєстрацію головних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та надання інформації про важливі питання аудиторській групі із завдання. Наприклад, аудитор може підсумувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить головні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту. Під час формування загальної стратегії аудиту аудитор розглядає такі питання:

1) концептуальна основа фінансової звітності, відповідно до якої підготовлено фінансову інформацію, що підлягає аудиту;

2) галузеві вимоги до звітності, наприклад звіти, що вимагаються органами, які регулюють діяльність галузі;

3) очікуваний обсяг аудиту, зокрема кількість місць розташування компонентів, що підлягають аудиту;

4) характер контролю між материнською компанією та її компонентами, що визначає, як консолідуватиметься фінансова звітність групи;

5) обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами;

6) характер сегментів, що підлягає аудиту, зокрема потреба в спеціалізованих знаннях;

7) застосована валюта звітності, зокрема будь-яка необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту;

8) необхідність в проведенні законодавчо встановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності;

9) доступність результатів роботи внутрішніх аудиторів і ступінь потенційної довіри аудитора до їхньої роботи;

10) використання суб'єктом господарювання послуг організацій, що ті надають, та шляхи отримання аудитором доказів щодо структури або функціонування засобів внутрішнього контролю цих організацій;

11) очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, наприклад доказів стосовно процедур оцінки ризиків і тестів заходів внутрішнього контролю;

12) вплив інформаційних технологій на аудиторські послуги, зокрема наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту;

13) координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит;

14) наявність персоналу та даних клієнта.

Загальна стратегія аудиту встановлює обсяг, час та головні напрями аудиторської перевірки та є підставою для розробки детальнішого загального плану аудиту.

План аудиту є докладнішим, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки охоплює характер, час та обсяг аудиторських процедур, які виконуватимуть члени аудиторської групи із завдання. Незважаючи на те, що загальний план аудиторської перевірки має бути досить детальним для того, щоб слугувати інструкцією для розробки 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. Документація з плану аудиту є реєстрація запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень відповідно до оцінених ризиків. Вона також використовується як реєстрація належного планування процедур аудиту, дає змогу перевірити й

ухвалити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин певного завдання.

Аудитор має розробити й документально оформити програму аудиту, яка визначає характер, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиторської перевірки. Програма ніби деталізує і доповнює план аудиту. За її допомогою аудитор може організувати роботу асистентів аудитора та іншого персоналу, вичерпно вказавши, які, ким і коли мають бути виконані аудиторські процедури. Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю і документування належного виконання роботи. Програма аудиту може містити завдання для кожної ділянки аудиторської перевірки й бюджет часу, де зазначається кількість годин, відведених на різні ділянки або процедури аудиторської перевірки, тобто кількість годин на проведення перевірки окремого об'єкта аудиту в програмі аудиту і в загальному плані повинні співпадати.

Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи її якості й не беручи до уваги аудиторський ризик. Одним із найефективніших шляхів розв'язання цієї проблеми є розробка чіткої методики перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку. Завдання полягає в тому, щоб на стадії планування перевірки визначити склад контрольних процедур, але самі процедури мають бути вже розроблені. Під час проведення перевірки достатньо попросити в клієнта необхідні документи й облікові регістри і за заздалегідь описаною процедурою, здійснювати перевірку.

Методики стосовно різних розділів обліку та звітності повинні розроблятися за єдиною схемою. Для перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку та звітності складають методику, яка повинна містити в собі:

1. Перелік головних нормативних документів.
2. Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий економічному суб'єкту Законом про бухгалтерський облік, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
3. Первинні документи з розділу обліку.
4. Регістри синтетичного й аналітичного обліку і звітність.
5. Класифікатор можливих порушень.
6. Тест системи внутрішнього контролю для складання програми перевірки.

7. Методи збору аудиторських доказів, які застосовані під час перевірки.

8. Опис контрольних процедур.

Перевірка, здійснювана традиційним способом, передбачає виконання положень, наведених у перших чотирьох пунктах методики. Наступні пункти методики доцільно використовувати у разі залучення до роботи асистентів.

Перелік головних нормативних документів включає закони, положення з бухгалтерського обліку, методичні вказівки, інструкції тощо, якими повинен керуватися аудитор під час перевірки відповідного розділу обліку.

Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий економічному суб'єкту, припускає опис різних варіантів таких рішень, що дозволить аудитору за необхідності порівняти їх із варіантом, застосовуваним клієнтом, і виконати необхідний аналіз чи дати рекомендації з поліпшення ведення обліку.

Перелік первинних документів наводиться за кожним розділом обліку, що дозволяє аудитору дійти висновку про стан етапу реєстрації в первинному обліку (чи застосовуються типові форми первинних документів, зокрема оформлені документи тощо).

Регістри аналітичного і синтетичного обліку представляють їхній опис для відповідних форм рахівництва (журнальної форми, спрощеної та ін.)

Наявність переліку регістрів дозволяє аудитору визначити їхню відповідність у клієнта загальноприйнятим і за необхідності зробити відповідні рекомендації.

Класифікатор можливих порушень містить найчастіші порушення з відповідних розділів обліку. Так, для аудиторської перевірки касових операцій можна припустити таку класифікацію порушень: пряме розкрадання, присвоєння грошових коштів, що надійшли; зайве списання грошей по касі тощо.

Тест системи внутрішнього контролю для складання програми перевірки містить необхідні запитання, які необхідно включити до плану перевірки. Ці запитання спрямовані на виявлення можливих порушень в організації обліку, оформленні документів, звітності, внутрішнього контролю. Запитальники доцільно складати у вигляді таблиць з варіантами відповідей і висновків.

Методи збору *аудиторських доказів*, застосовувані під час перевірки, є типовими.

Опис контрольних процедур потрібний для виявлення можливих порушень чи зловживань з відповідного розділу обліку.

Усі процедури будують за єдиною схемою і містять у собі:

– найменування контрольної процедури;

– мету проведення контрольної процедури;

– перелік засобів (первинні документи, регістри аналітичного і синтетичного обліку клієнта, норми, нормативи й різна довідкова інформація), необхідних для виконання процедури;

– опис техніки виконання процедури;

– опис форми подання результатів проведеної процедури ведучому аудитору.

Усі процедури мають бути забезпечені класифікаційними номерами, що дозволяють посилатися на них у програмі аудиторської перевірки у певного клієнта. Класифікаційний номер може містити назву розділу бухгалтерського обліку і три цифрових знаки. Класифікаційний номер будується за серійно-порядковою системою:

- перший знак – номер порушення за класифікацією порушень;
- другий знак – номер різновиду порушення;
- третій знак – порядковий номер контрольної процедури для виявлення даного порушення.

Під час аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно з МСА.

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» документація, підготовлена аудитором (і для аудитора) або одержана ним у зв’язку з проведенням аудиторської перевірки інформація називається робочою документацією [9].

МСА не встановлюють єдині форми робочих документів. Тому в аудиторській фірмі можуть бути розроблені свої типові форми робочих документів та встановлена система базових показників і порядок визначення рівнів суттєвості згідно зі сферою застосування. Закордонні аудиторські фірми до ведення робочих документів аудитора підходять індивідуально. Такі документи є конфіденційними. Методика ведення їх становить комерційну таємницю аудиторської фірми.

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і під час перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, є аудиторським досьє (файлом), що має свій номер, позначення про дати початку і закінчення аудиторської перевірки [26].

Узагальнюючи міжнародний досвід з аудиторської практики, до складу повного пакету робочої документації, яка повинна міститися в архівній папці (папках) з аудиторської перевірки (аудиторський файл), включається:

1. Перманентний файл або доповнення до нього.
2. Звітний файл.
3. Організаційний файл.
4. Робочі файли всіх членів робочої групи.
5. Файл «Інвентаризація».
6. Файл «Нагляд за проведенням інвентаризації».
7. Письмова інформація (звіт) аудитора керівництву особи, що перевіряється.
8. Аудиторський висновок.
9. Оригінал договору на виконання аудиторських послуг.
10. Підписані сторонами акти виконаних робіт за кожним з етапів робіт.

Під час проведення аудиту організації протягом декількох років повний комплект документів для Перманентного файлу збирається в перший рік. У наступні роки аудитори мають щорічно обновлювати інформацію перманентного файлу.

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

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

Робочий файл формується кожним учасником робочої групи за результатами виконаного їм завдання (за розділами аудиту, що підлягає перевірці, відповідно до загальної стратегії аудиту).

Робочий файл кожного з учасників робочої групи повинен містити:

– опис документації, включеної в цей файл;

– програми стосовно кожного розділу аудита, доручених для перевірки певному учасникові відповідно до загальної стратегії аудиту;

– короткі висновки за підсумками перевірки кожного розділу аудиту;

– зауваження щодо виявлених порушеннях (зокрема оформлені у вигляді «тез»);

– робочі документи аудитора з аудиторських процедур, передбаченим програмою аудита стосовно розділу;

– копії документів підприємства, що містять аудиторські докази виявлених порушень (невідповідностей), зокрема копії бухгалтерських (податкових) регістрів, договорів (контрактів) і змін до них, первинних документів, службових записок, актів взаємозаліків тощо.

Якщо в програмах аудита стосовно розділів (у Робочих файлах) передбачені процедури з перевірки результатів інвентаризації, то в робочих документах стосовно цих процедур повинні бути наведені висновки Аудитора за результатами перевірки матеріалів інвентаризації, відбита загальна інформація про порядок організації й проведення інвентаризації особою, що перевіряється:

– строки проведення інвентаризації;

– дата й номер наказу;

– склад інвентаризаційної комісії;

– матеріально відповідальні особи;

– наявність із ними укладених договорів;

– інша необхідна інформація;

– і зроблені перехресні посилання на файл «Інвентаризація», у якому втримуються аудиторські докази правильності висновків Аудитора (копії інвентаризаційних описів тощо).

Матеріали інвентаризації (інвентаризаційні описи тощо) повинні мати необхідні позначки Аудитора, що свідчать про те, що Аудитор перевірив ці документи, звірив дані описів із регістрами бухгалтерського обліку, і зауважень щодо складання й/або оформлення документів у нього немає.

У випадку спостереження Аудитором за проведенням інвентаризації формується окрема папка «Спостереження за проведенням інвентаризації», у яку включаються всі документи, отримані або складені Аудитором під час виконання завдання.

Аудиторський висновок – це офіційний, стандартизований відповідним МСА документ, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб’єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором, і містить чітко сформульовану думку аудитора (викладену письмово) щодо повноти,

достовірності й законності обліково-звітної інформації, фінансових звітів загалом.

Протягом усього строку ведення досьє, а також після завершення аудиторської перевірки та подання звіту клієнту аудитор має забезпечити належні умови зберігання документів. Робочі документи повинні зберігатися в поточному архіві аудитора протягом року, а потім передаватися до постійного архіву аудиторської фірми на тривале зберігання.

Особливої уваги потребує проблема конфіденційності інформації (змісту) робочих документів. Це одна з головних вимог і принципів роботи аудитора і правил аудиторської етики. Документи аудиторської перевірки є власністю аудитора, їхній зміст конфіденційний і не підлягає розголошенню. Аудитор повинен зберігати комерційну таємницю підприємства-клієнта і без згоди останнього не передавати будь-кому робочі документи з проведеної перевірки, крім особливих випадків (наприклад, на вимогу правоохоронних органів; передавання довгострокових документів аудитору, який буде виконувати подальшу аудиторську перевірку; у випадку контролю роботи аудитора та її якості іншими аудиторами фірми або її директором, менеджером).

Запитання для самоконтролю

1. Що є метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності?
2. Які нормативні документи необхідно використовували під час аудиту фінансової звітності?
3. Подайте якісні характеристики фінансової звітності.
4. Охарактеризуйте принципи підготовки фінансової звітності.
5. Які форми входять до складу фінансової звітності підприємства?
6. Що має підтвердити перевірка бухгалтерського обліку та фінансової звітності?
7. В якому порядку рекомендується проводити перевірку бухгалтерського обліку і фінансової звітності?
8. За якою схемою складається методика перевірки різних розділів обліку?

4 АУДИТ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ, ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Аудит облікової політики на підприємстві

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [25].

В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування необхідно підходити дуже ретельно, залежно від того, наскільки об'єктивно і точно буде розкрито інформацію про фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності.

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

Об'єктом аудиту облікової політики є всі внутрішньофірмові документи, що визначають питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Завданням аудиту облікової політики є:

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

– визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;

– вивчити дотримання під час розробки наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;

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

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

– проаналізувати й оцінити загальні й конкретні елементи облікової політики.

Наказ про облікову політику – це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність

способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Облікову політику підприємства розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є наказ керівника, що складається на кожен наступний рік. У цьому разі з метою зіставлення даних під час ведення бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік має бути обґрунтована й відображена у Примітках до фінансової звітності.

Недотримання підприємством вимог щодо законодавчої регламентації облікової політики, навіть у разі несуттєвого впливу на фінансові результати діяльності підприємства і достовірність фінансової звітності, може призвести до негативних наслідків із боку уповноважених державних контролюючих органів.

Під час проведення аудиту стану організації облікової політики аудитор повинен з'ясувати такі питання:

– чи дотримується порядок оформлення наказу про облікову політику, чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою;

– наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи, наскільки завантажений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для усунення дублювання даних;

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

– як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами. Чи правильно розподілені обов'язки між усіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їхні обов'язки та відповідальність за

доручену ділянку роботи. Чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку, чи перевіряється у процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок;

– які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм за можливості й доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правила користування бланками строгої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів;

– чи забезпечена на підприємстві єдність і порівнянність облікових і планових показників, а також дотримання одноманітності в методах їхнього розрахунку, необхідної для контролю виконання плану.

Доцільність зміни положень облікової політики треба встановити під час проведення обов'язкової річної інвентаризації, а якщо їх розробляє аудиторська фірма – під час аудиторської перевірки. До цього ж варто пам'ятати, що такі зміни можливі у випадках, передбачених п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Облікова політика може змінюватися, коли:

– змінюються статутні вимоги (тобто у разі внесення змін до статуту підприємства);

– змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (вносяться зміни чи доповнення до тих чи інших стандартів);

– зміни забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Вплив зміни облікової політики на події і операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

– коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

– повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Зміна облікової політики, вибір відображення впливу зміни на облікову політику повинні бути розкриті й обґрунтовані в примітках до фінансової звітності за поточний звітний період.

Облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їхнього виникнення, за винятком, коли зі зміною облікової політики суму

коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У цьому разі облікова політика поширюється тільки на події і операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Отже, зміна облікової політики призводить до перерахунку прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що підтверджує важливість обґрунтованого, професійного підходу до її встановлення.

Аудитору необхідно пам'ятати, що не є зміною облікової політики:

– події або операції, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

– події або операції, які не відбувались раніше.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Не варто плутати зміну облікової політики зі зміною визначення облікових оцінок. Наприклад, зміну характеру діяльності підприємства, застосування нових різновидів сировини й матеріалів спричиняють не зміну облікової політики, а її встановлення. У цьому разі маємо справу не зі зміною облікової політики, а із зміною облікових оцінок.

Облікова оцінка – попередня оцінка, що використовується підприємством із метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Вона може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалася, або отримано додаткову інформацію.

Встановлення таких змін на практиці – досить складна і скрупульозна справа, під час якої важко повністю уникнути помилкових рішень.

Наслідки змін в облікових оцінках необхідно включити до тієї статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоду, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах, якщо зміна впливає на них.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності підприємства, його власника або посадових осіб у разі неприйняття облікової політики або за внесення необґрунтованих (з порушенням установленого порядку) змін. Робочі документи з аудиту облікової політики наведені у Додатку А.

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

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

До власного капіталу належить: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Головний зміст поелементної розшифровки власного капіталу наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – Зміст складових власного капіталу

№ з/п	Елементи власного капіталу	Зміст
1	Зареєстрований капітал	Зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій для акціонерних товариств і сума оголошеного статутного капіталу для інших підприємств, зафіксовані в статутних документах. Сума пайових внесків фізичних і юридичних осіб, якщо це передбачено статутними документами
2	Капітал у дооцінках	Сума дооцінки необоротних активів
3	Додатково вкладений капітал	Сума перевищення вартості продажу акцій над номінальною вартістю (емісійний дохід)
4	Інший додатковий капітал	Сума безоплатно отриманих необоротних активів підприємством від фізичних або юридичних осіб, інші різновиди додаткового капіталу
5	Резервний капітал	Сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства, або статутних документів
6	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Прибуток, реінвестований у підприємство, або непокритий збиток
7	Неоплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) із внесків до статутного капіталу
8	Вилучений капітал	Фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів

Аудит установчих документів передбачає ретельну перевірку юридичних підстав на право функціонування економічного суб’єкта відповідно до чинного законодавства та підтвердження права власності юридичних і фізичних осіб.

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

Під час проведення аудиту установчих документів і власного капіталу аудитор повинен виконати такі завдання:

1. Визначити головні відомості про суб'єкт господарювання:

– повна назва;

– код за єдиним реєстром підприємницької діяльності;

– місцезнаходження;

– дата реєстрації;

– дати внесення змін до установчих документів;

– головні різновиди діяльності;

– кількість засновників, їхні частки в статутному капіталі.

2. Визначити структуру управління економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів під час прийняття відповідних управлінських рішень.

3. Підтвердити своєчасність та повноту внесення часток до статутного капіталу.

4. Підтвердити адекватність методів оцінки часток, що вносяться засновниками до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах. Під час перевірки керуватися П(С)БО 12, де зазначено, що майно має бути оцінено за справедливою вартістю.

5. В акціонерних товариствах підтвердити інформацію про:

– акції, на які здійснена передоплата;

– загальну суму коштів, одержаних у процесі передоплати на акції;

– акції у складі статутного капіталу за окремими типами та категоріями:

а) кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

б) номінальну вартість акцій, зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

в) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, зокрема обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

ґ) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

д) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

е) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5 %;

ж) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами із зазначенням їхніх термінів і сум:

– накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;

– суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

6. В інших підприємствах підтвердити інформацію про:

– розподіл часток статутного капіталу між власниками;

– права, привілеї або обмеження щодо цих часток;

– зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

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

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

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

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

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

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

На рисунку 4.1 показано відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

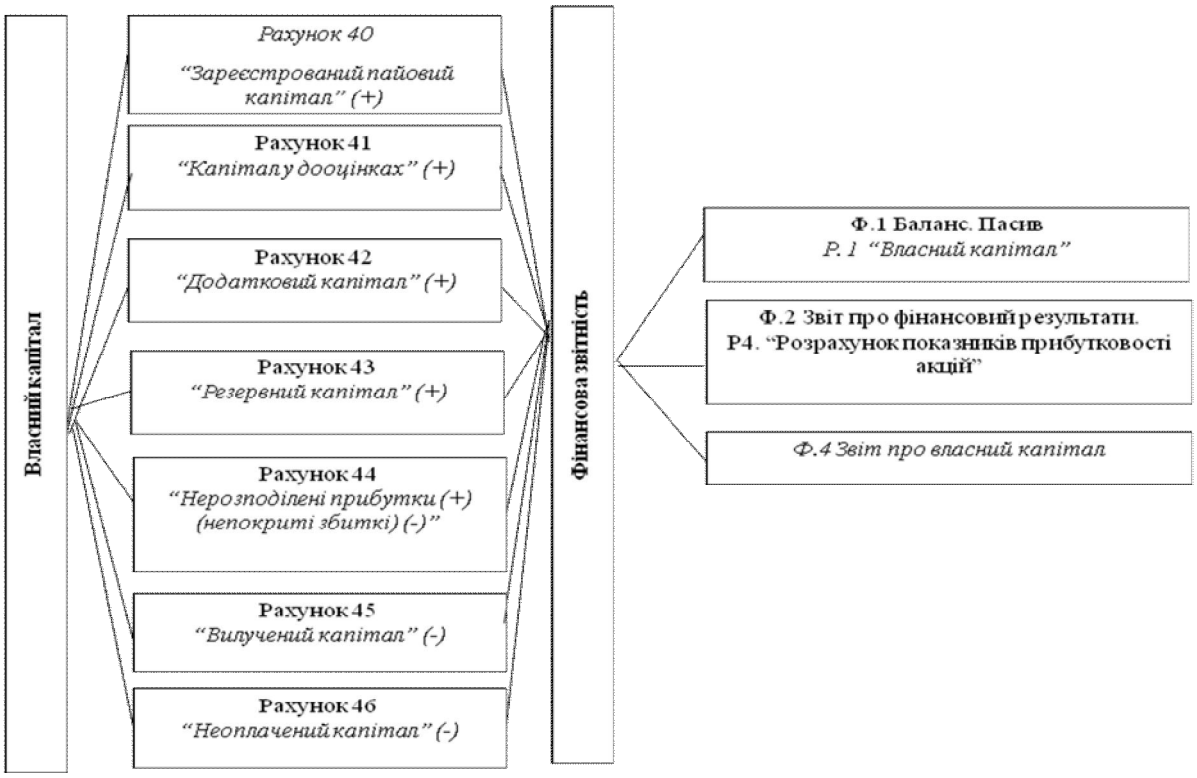

Рисунок 4.1 – Відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності

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

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

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

– статут суб'єкта господарювання;

– установчий договір;

– патент для суб'єктів малого підприємництва;

– протоколи зборів засновників;

– свідоцтво про державну реєстрацію;

– свідоцтво про реєстрацію в Міністерстві економіки для економічних суб'єктів за участю іноземного капіталу;

– документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням підприємств;

– документи, що підтверджують права власності засновників на майно, яке вноситься в оплату придбаних ними акцій під час державної реєстрації товариства за участю державних чи муніципальних підприємств;

– свідоцтва про реєстрацію в органах статистики, Державної податкової адміністрації, Пенсійному фонді, у Фонді зайнятості, Фонді соціального страхування, Фонді обов'язкового медичного страхування, в екологічних фондах;

– договори на банківське обслуговування;

– зареєстровані зміни до установчих документів;

– проспект емісії;

– реєстр акціонерів (для акціонерних товариств);

– протоколи річних зборів засновників, акціонерів;

– рішення Ради директорів або правління;

– накази і розпорядження виконавчої дирекції;

– ліцензії і дозволи на певні різновиди діяльності;

– листування із засновниками та акціонерами;

– журнали реєстрації видачі довіреностей і повноважень під час реєстрації, перереєстрації, ліквідації, реорганізації дій іншим особам (окрім керівника) суб'єкта господарювання;

– внутрішні положення;

– документи, які підтверджують внесення часток засновників до статутного капіталу в грошовій, натуральній, нематеріальній формах чи у вигляді цінних

паперів (витяги банку, прибуткові касові ордери, акти оприбуткування майна, переданого в натуральній формі як внесок до статутного капіталу);

– методики оцінки часток, що вносяться до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах;

– звітність за початковий період діяльності суб'єкта господарювання після державної реєстрації;

– річна звітність;

– звітність на дату ліквідації чи реорганізації економічного суб'єкта.

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

Таблиця 4.2 – Різновиди робіт і процедури аудиту власного капіталу

Складові власного капіталу	**Різновиди робіт, які підлягають перевірці**	**Процедури аудиту**
1	2	3
Статутний капітал	Аудит складу статутного капіталу	– перевірка державної реєстрації випуску акцій; – перевірка відповідності різновидів і кількості розміщених акцій, заявлених у статуті; – перевірка дотримання максимально можливої величини номінальної вартості привілейованих акцій у статутному капіталі
	Аудит розміру статутного капіталу	– перевірка дотримання встановленого законом мінімального розміру статутного капіталу; – перевірка обґрунтованості змін розміру статутного капіталу і відображення цих змін на рахунках бухгалтерського обліку
	Аудит сплати внесків до статутного капіталу	– перевірка обґрунтованості прийнятих форм сплати внесків і відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку; – перевірка дотримання строків оплати, передбачених статутом
Капітал у дооцінках	Аудит переоцінки майна	– перевірка правильності розрахунку суми дооцінки (уцінки) майна і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку; – перевірка правильності визначення величини збільшення (зменшення) зносу за переоціненими основними засобами і її відображення в облікових регістрах

Продовження таблиці 4.2

1	2	3
Додатковий капітал	Аудит додаткового капіталу в частині коштів, накопичених у результаті розрахунків із засновниками	– перевірка правильності розрахунку емісійного доходу і його відображення на рахунках бухгалтерського обліку; – перевірка правильності визначення курсових різниць і їхнє відображення в бухгалтерському обліку
	Аудит додаткового капіталу в частині безоплатно одержаних необоротних активів	– перевірка повноти оприбуткування безоплатно одержаних необоротних активів
Резервний капітал	Аудит правильності створення і правомірності використання резервного капіталу	– перевірка дотримання передбаченого статутом розміру правомірності використання коштів резервного капіталу; – перевірка дотримання передбаченого законодавством розміру щорічних відрахувань до резервного капіталу, порядку відображення операцій на бухгалтерських рахунках
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Аудит обґрунтованості показника нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	– перевірка достовірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) звітного року (за результатами аудиту загалом на підприємстві); – перевірка достовірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років (за результатами аудиту загалом на підприємстві); – перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку і звітності помилок, допущених у минулих роках
Вилучений капітал	Аудит правомірності вилучення, перепродажу й анулювання власних акцій	– перевірка правомірності викупу акцій, правильності їхньої оцінки та відображення в обліку і реєстрі акціонерів; – перевірка правомірності та правильності оцінки проданих акцій, їхнє відображення в обліку і в реєстрі акціонерів; – перевірка правомірності анулювання акцій, їхнє відображення в бухгалтерському обліку, реєстрі акціонерів та звітності
Неоплачений капітал	Аудит інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу	– перевірка правомірності й правильності відображення в бухгалтерському обліку неоплаченого капіталу – перевірка своєчасності й правильності відображення в бухгалтерському обліку погашення неоплаченого капіталу

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

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

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

1) кредитовий залишок по рахунку 40 не відповідає сумі статутного капіталу, затвердженого в установчих документах;

2) необгрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок завищення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, які вносяться до статутного капіталу;

3) невнесення чи неповне внесення засновниками часток до статутного капіталу;

4) несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів;

5) несвоєчасне оформлення вибуття і приймання нових засновників, акціонерів;

6) невиплати дивідендів за привілейованими акціями;

7) неправильне визначення часток, які вносяться засновниками до статутного капіталу;

8) неправильне визначення часток, які підлягають вилученню засновниками зі статутного капіталу;

9) відсутні підтверджуючі документи по здійснених фінансово-господарських операціях;

10) недооформлені й прострочені документи;

11) необумовлене виправлення записів у документах без необхідних підстав;

12) відсутність оригіналів чи засвідчених відповідно до законодавства копій документів;

13) фіктивні документи та операції;

14) невідображення здійснених операцій;

15) провадження діяльності без ліцензії;

16) неправильне обчислення податку на доходи (прибуток);

17) невиконання вимог нормативних документів;

18) інші відхилення від норм.

Виявлені помилки і факти шахрайства необхідно згрупувати з метою встановлення їхньої суттєвості (з огляду на об'єднаний ефект) і підготовки підсумкової аудиторської документації (див. дод. Б).

За результатами проведеного аудиту аудитор готує інформацію про перевірку для внесення до аудиторського висновку.

Запитання для самоконтролю

1. Що становить собою облікова політика підприємства?
2. Які завдання повинна виконувати облікова політика підприємства?
3. Які питання повинен з'ясувати аудитор під час проведення аудиту облікової політики?
4. Коли може змінюватися облікова політика підприємства? Що не є зміною облікової політики?
5. Як відображається вплив зміни облікової політики на події і операції у фінансових звітах підприємства?
6. Що таке облікова оцінка? Як відображаються наслідки зміни облікової оцінки в статтях Звіту про фінансові результати?
7. Яка мета та завдання аудиту установчих документів?
8. Які аудиторські процедури включає аудитор до програми аудиту власного капіталу?

5 АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ІНВЕСТИЦІЙ

До необоротних активів підприємства належать нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи й інші необоротні активи.

Метою аудиту операцій із необоротними активами та інвестиціями є висловлення думки щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також встановлення дотримання підприємством вимог П(С)БО та чинного законодавства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо необоротних активів та інвестицій визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 7 «Основні засоби»; 12 «Фінансові інвестиції»; 14 «Оренда»; 15 «Дохід»; 16 «Витрати» [11].

Завданнями аудиту операцій із необоротними активами є:

– встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання необоротних активів;

– перевірка ефективного використання та збереження;

– перевірка правильності нарахування зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;

– підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки;

– перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів та правильності відображення в бухгалтерському обліку зазнаних витрат;

– вивчення законності проведення операцій, пов’язаних зі списанням необоротних активів унаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;

– підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку та звітності операцій із необоротними активами.

Далі розглянемо питання методики аудиту основних засобів і нематеріальних активів.

Головними методами, що використовуються під час проведення аудиту основних засобів є опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до здійснення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів, оскільки може виникнути необхідність отримати дані щодо прогнозних угод, планів продажу основних засобів, наявності застав або претензій, судових позовів. Для забезпечення повноти отримання інформації аудитору необхідно окремим аркушем повідомити керівництву підприємства – клієнта про перелік питань і документів, які йому необхідно отримати для об'єктивної перевірки обліку основних засобів за звітний період.

Отже, починаючи перевірку, аудитор вивчає наказ про облікову політику в частині методів оцінки необоротних активів, а саме:

1. Критерії визнання та вартісна межа віднесення активів (особливо малоцінних необоротних активів) до основних засобів.

2. Одиниця обліку основних засобів

3. Визначення первісної вартості.

4. Порядок переоцінки основних засобів.

5. Перелік МВО, порядок та строки проведення інвентаризації ОЗ.

6. Методи амортизації й постійність їхнього застосування у звітному періоді.

7. З'ясувати, чи були зміни облікової політики й методів нарахування амортизації; дослідити наявність необхідних пояснень у примітках до звітності.

8. Порядок обліку витрат на ремонт.

Потрібно також отримати дані про основні засоби, передані й отримані в оренду, вивчити умови орендних угод; з'ясувати питання, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна або фінансова оренда); проконтролювати правильність визначення орендної плати за основні засоби й відповідне її віднесення на доходи чи витрати в орендодавця або орендаря.

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є досить трудомістким процесом, який потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосувати вибіркове дослідження за прийнятним рівнем аудиторського ризику. На підготовчому етапі аудиторської перевірки, у процесі загального ознайомлення з суб'єктом господарювання, аудитор з'ясовує склад основних засобів, їхні різновиди, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їхнього зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Під час проведення аудиту основних засобів перевіряють їхнє збереження та технічний стан, законність і правильність документального оформлення операцій із надходження, переміщення і вибуття, правильність нарахування

амортизації, своєчасність та повноту включення її у витрати виробництва, правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із надходження, переміщення і вибуття основних засобів, виконання планів ремонтів та їхня своєчасність.

Джерелами для проведення аудиту основних засобів є облікова політика, первинна документація на надходження, вибуття та внутрішнє переміщення основних засобів, на їхній ремонт, дані аналітичного й синтетичного обліку, баланс, Головна книга, умови оренди.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Згідно П(С)БО 7 та ПКУ первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

1) суми, що сплачують постачальникам за отриманий актив або підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

2) реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

3) суми ввізного мита;

4) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємством);

5) витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

6) витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

7) інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не належать до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за допомогою позикового капіталу.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість, вказана в установчих документах.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» [11].

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їхній справедливій вартості на дату отримання. Первісна вартість об'єкта ОЗ, безоплатно отриманого від платника ПДВ, завжди включає в себе суму цього

податку. Безоплатне отримання ОЗ призводить до збільшення власного капіталу.

У таблиці 5.1 наведено порядок синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів підприємства з відображенням інформації в статтях фінансової звітності.

Таблиця 5.1 – Синтетичний та аналітичний облік необоротних активів

Рахунок	Регістри обліку	Номер рядка в балансі	Номер рядка в Примітках
10 Основні засоби	Журнал 4	1011	100 –180
11 Інші необоротні матеріальні активи	Журнал 4 Відомість 4.3		190 – 260
12 Нематеріальні активи	Журнал 4	1001	010 – 090
13 Знос (амортизація) необоротних активів	Журнал 4	1002, 1012	010 – 260
14 Довгострокові фінансові інвестиції	Журнал 4 Відомість 4.2	1030	350 – 420
15 Капітальні інвестиції	Журнал 4 Відомість 4.1	1005	280 – 340
16 Довгострокові біологічні активи		1020	1410 – 1415
17 Відстрочені податкові активи	Журнал 3	1045	
18 Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Журнал 3 Відомість 3.2	1040	940 – 950
19 Гудвіл	Журнал 4	1090	090

Під час проведення аудиту бухгалтерського обліку основних засобів у суб'єкта господарювання аудитор повинен використовувати такі доказові джерела інформації:

1. Наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів.

2. Первинні документи з обліку основних засобів:

– «Акт приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів» (типова форма № ОЗ-1);

– «Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» (типова форма № ОЗ-2);

– «Акт на списання основних засобів» (типова форма № ОЗ-3);

– «Акт на списання автотранспортних засобів» (типова форма № ОЗ-4).

3. Інвентаризаційні відомості, які свідчать про фактичний стан і наявність необоротних активів:

– інвентарна картка обліку основних засобів № 03-6;

– опис інвентарних карток з обліку основних засобів № 03-7;

– картка обліку основних засобів № 03-8;

– інвентарний список основних засобів № 03-9.

4. Розпорядчі документи керівника підприємства щодо передання об'єктів основних засобів в експлуатацію (наказ, розпорядження, акт, службова записка)

5. Контракти, угоди про оренду, страхові поліси.

6. Кошториси і плани ремонтів основних засобів.

7. Розрахунки амортизаційних відрахувань по основних засобах (типові форми № ОЗ-14, 15, 16).

8. Облікові регістри синтетичного обліку необоротних активів (відомості, журнали, книги).

9. Рахунки Головної книги, призначені для обліку необоротних активів і їх зносу.

10. Фінансова звітність.

11. Результати опитування й анкетування керівництва підприємства з питань збереження, використання, обліку основних засобів.

12. Документація внутрішнього аудитора з контролю за необоротними активами.

13. Відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників.

14. Робочі документи та звіт попереднього аудитора.

Аудит основних засобів починається з перевірки ведення аналітичного обліку. Перевірку правильності ведення аналітичного обліку основних засобів

можна здійснити вибірковим чи суцільним способом. Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами основних засобів. Кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер на весь термін його використання. На кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів заводяться інвентарні картки. Аудитор починає з перевірки наявності та стану інвентарних карток у картотеці аналітичного обліку основних засобів та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів даним синтетичного обліку. Для цього аудитор зіставляє дані опису інвентарних карток основних засобів із наявними в картотеці інвентарними картками. За відсутності карток на окремі об'єкти аудитор має запропонувати керівництву підприємства відновити аналітичний пооб'єктний облік основних засобів. Загальний підсумок залишків за всіма групами основних засобів зіставляється із залишком за рахунком 10 «Основні засоби». Залишки повинні бути однакові. Крім того аудитор встановлює відповідність залишків головної книги із залишками у балансі.

Також аудитор перевіряє, чи всі об'єкти основних засобів закріплені за матеріально відповідальними особами. Якісне та своєчасне проведення інвентаризації основних засобів – важливий момент організації аналітичного обліку. Тому аудитор уважно вивчає матеріали попередніх інвентаризацій (чи були виявлені помилки й у який спосіб вони виправлені), особливу увагу звертаючи на правильність відображення результатів у обліку.

Під час інвентаризації основних засобів аудитор спостерігає за її проведенням, оцінює, чи правильну методику обрано, чи правильно здійснюється документальне оформлення та відображення її результатів у бухгалтерському обліку. Крім того аудитор застосовує вибіркову перевірку записів у інвентаризаційних відомостях. Якщо для самостійного перерахунку окремих різновидів основних засобів будуть виявлені відхилення від наданих підприємством-клієнтом даних, то аудитор повідомляє (надсилає листа) про це керівника підприємства з пропозиціями щодо усунення виявлених помилок, недоліків.

Після вивчення фактичної наявності необоротних активів аудитор розпочинає документальну перевірку, при аудитор особливу увагу приділяє таким питанням:

1. Перевірка правильності віднесення активів підприємства до основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Аудитор звертає увагу на вартість об'єктів та порівнює її з вартістю, передбаченою в Наказі про облікову політику. Аудитор з'ясовує, чи не обліковується на рахунках

необоротних матеріальних активів (112) предмети, облік яких повинен вестись у складі МШП (22).

2. Перевірка правильності оприбуткування основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів шляхом порівняння даних обліку з даними первинних документів. Для цього аудитору варто з'ясувати:

– шляхи надходження необоротних активів на підприємство (придбання за рахунок грошових коштів; будівництво (підрядним і господарським способами); внесення засновниками до статутного капіталу; безоплатне одержання; отримання в обмін на неподібні об'єкти; переведення зі складу запасів);

– чи створена на підприємстві комісія з приймання зазначених об'єктів та оформлення результатів її дій;

– чи оформлені відповідні договори купівлі-продажу;

– чи правильно визначена первісна вартість в актах приймання-передачі з огляду на вимоги П(С)БО 7, 8.

– чи призначені відповідальні особи за збереження об'єктів та чи укладені договори про матеріальну відповідальність.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Об'єкти основних засобів періодично підлягають індексації для відображення в обліку їхньої реальної вартості.

Спосіб одержання основних засобів підприємством – важливе питання, на якому аудитор також зосереджує свою увагу. Якщо основні засоби були придбанні за рахунок кредиту банку, то відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», відсотки за кредитами на придбання (створення) основних засобів не включаються до їхньої первісної вартості, а входять до складу фінансових витрат звітного періоду; якщо основні засоби отримано безоплатно, то вони повинні бути оцінені за ринковою вартістю, а не залишковою.

Аудитор має перевірити, чи правильно виділено ПДВ під час придбання основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

3. Перевірка правильності проведення та відображення результатів переоцінки необоротних активів. Головними документами, які перевіряються аудитором у цьому разі, є наказ керівника про проведення переоцінки ОЗ; документи, які підтверджують ринкову вартість об'єктів, що переоцінюються, станом на дату переоцінки; аналітичні документи, які підтверджують перерахунок вартості ОЗ; документи, що підтверджують результати переоцінки

(акти переоцінки, довідки, розрахунки бухгалтерії, експертні висновки, інвентарні картки).

4. Перевірка достовірності строків корисної експлуатації необоротних активів, визначених ПКУ. Згідно зі п. 145 Податкового Кодексу України основні засоби та інші необоротні активи класифікуються за 16 групами, цією статей також встановлені мінімально допустимі строки корисного використання (експлуатації). Особливу увагу варто звернути на строк експлуатації нематеріальних активів, який за вимогами П(С)БО 8 не повинен перевищувати 20 років [2].

5. Перевірка правильності нарахування зносу (амортизації) – наступний важливий етап контролю обліку основних засобів. Об'єктом амортизації є вартість основних засобів за винятком землі, незавершених капітальних інвестицій, продуктивної худоби, автодоріг тощо. Амортизація нараховується протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів.

Перевіряючи правильність і своєчасність нарахування амортизації, аудитор має з'ясувати, які методи використовує бухгалтер у процесі нарахування амортизації. Який саме метод застосовувати під час нарахування амортизації підприємство обирає самостійно і це зазначається в обліковій політиці підприємства. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів нараховується за одним із п'яти методів: 1) прямолінійний; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
4) кумулятивний; 5) виробничий.

Крім того перевіряється:

– чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації (крім землі);

– чи нараховується знос зважаючи на рух об'єктів;

– чи враховано у процесі розрахунку амортизації строк корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів;

– чи не продовжується нарахування амортизації повністю амортизованих об'єктів;

– чи правильно віднесено суму амортизації до складу відповідних витрат.

6. Перевірка правильності відображення в обліку витрат на ремонт ОЗ. Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкта, що призводить до збільшення економічних зисків, до первісної вартості об'єктів ОЗ (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути включені підприємством до складу витрат. До того ж аудиторові необхідно перевірити документи, на підставі яких проводяться ремонти (дефектні

відомості, плани, кошториси) та здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

7. Одним із важливих завдань перевірки стану основних засобів є перевірка їхнього вибуття внаслідок різних причин (продаж, передача за договором дарування стороннім особам, ліквідація під час аварій, списання внаслідок морального, фізичного зносу тощо). Метою перевірки операцій, пов'язаних із вибуттям основних засобів, є правильність оформлення, своєчасність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, визначення законності списання витрат, повнота оприбуткування цінностей, що надійшли від ліквідації та їхнє відображення в обліку.

Перевірка правильності оформлення вибуття об'єктів шляхом порівняння даних із первинними документами. З цією метою аудитор з'ясовує причини вибуття, звіряє з первинними документами факт вибуття, а також перевіряє за накладними оприбуткування матеріалів, придатних до використання, що з'явилися внаслідок списання (ліквідації) об'єктів. Окремо перевіряється вибуття майна у вигляді втрат від непередбачених обставин (крадіжки, пожежі, стихійного лиха). Перевіряється, чи відбувається відшкодування винними особами та за якими цінами це відбувається.

8. Аналізуючи операції, пов'язані з орендою основних засобів, аудитор з'ясовує питання своєчасності та правильності проведення розрахунків за орендовані основні засоби, перевіряє точність відображення в обліку ПДВ, виявляє, чи не було фактів передачі в оренду основних засобів без відображення їх в обліку.

9. Перевірка даних аналітичного та синтетичного обліків, тотожності даних облікових регістрів, Головної книги та звітності підприємства.

Аудит використання основних засобів

Під час проведення аудиту використання основних засобів перевіряється правильність: нарахування амортизації; переоцінки; відображення в обліку ремонту, модернізації, реконструкції та інших різновидів поліпшення.

Аудит нарахування амортизації

Відомо, що з метою бухгалтерського обліку підприємство має право самостійно вибирати метод нарахування амортизації. Тому аудитор, приступаючи до перевірки, повинен з'ясувати, який метод використовується згідно з обліковою політикою, затвердженою на підприємстві. У процесі аудиту необхідно встановити: чи всі об'єкти основних засобів прийняті в розрахунок під час нарахування амортизації; чи враховується у цьому разі їхній рух; чи правильно застосовуються норми амортизації з метою бухгалтерського обліку;

чи припиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів; чи обґрунтовано застосовується метод прискореної амортизації виробничих основних фондів.

Для порівняння даних бухгалтерії і розрахунків аудитора можна користуватися таблицею 5.2.

Таблиця 5.2 – Перевірка правильності застосування норм амортизації

Найменування ОЗ (рядків корисного використання)	Початкова вартість	Ліквідаційна вартість	Амортизована вартість	Річна норма амортизації	Сума амортизації	Дані бухгалтерії	Відхилення

Під час перевірки правильності нарахування амортизації з метою податкового обліку необхідно перевірити правильність віднесення основних засобів до тієї чи іншої групи основних засобів, правильність застосування норм амортизації, а також належність об'єкта основних засобів до виробничих або невиробничих. Для цього доцільно користуватися таблицею 5.3.

Таблиця 5.3 – Правильності нарахування амортизації

Найменування ОЗ	Виробн./ невиробн.	Група	$Пв_{(а-1)}$	$П_{(а-1)}$	$В_{(а-1)}$	$А_{(а-1)}$	Пв	На	∑А	А (дані бухгалтерії	Відхилення

де $Пв_{(а-1)}$ – первісна (недооцінена) вартість групи на початок періоду, який передує звітному;

$П_{(а-1)}$ – сума витрат, зазнаних на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, який передує звітному;

$В_{(а-1)}$ – сума вибулих з експлуатації основних фондів протягом періоду, який передує звітному;

$А_{(а-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, який передує звітному;

$П_в$ – первісна (переоцінена) вартість групи на початок звітного періоду;

На – норма амортизації, що використовується у звітному періоді;

А – сума амортизаційних відрахувань у звітному періоді.

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

Аудит ремонту та поліпшення основних засобів

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства систематично здійснюють витрати для їхнього часткового відновлення. Нерівномірність зношування окремих вузлів і деталей, які входять у склад того чи іншого об’єкта, потребують розробки спеціальної системи планово-попереджувального ремонту обладнання. Система планово-попереджувального ремонту дозволяє планувати не тільки виробництво ремонтних робіт, але й час роботи обладнання, передчасну заготівлю запчастин, необхідних для ремонту, а також нормувати витрату матеріальних трудових і фінансових ресурсів. Витрати на ремонти на підприємствах становлять значні суми. Тому контроль за використанням коштів на поточний і капітальний ремонт має велике значення.

Джерелами аудиту з цього питання є: Головна книга; періодична й річна звітність; річні плани ремонтів; плани фінансування ремонтів; кошторисно-технічна документація на ремонти; акти контрольних замірів виконаних ремонтних робіт; дефектні відомості; угод підряду на ремонтні роботи з графіками планово-попереджувальних ремонтів; матеріальні звіти відповідальних осіб під час виробництва ремонтів; первісні документи з нарахування зарплати за виконані ремонтні роботи й тощо.

Аудитор повинен знати, що під капітальним ремонтом розуміють одночасну заміну всіх зношених вузлів і деталей, що пов’язано зазвичай із розбиранням об’єктів, що ремонтуються. Періодичність проведення капітальних ремонтів більше року. Під поточним ремонтом розуміють

виправлення або заміну окремих вузлів чи деталей для підтримки об'єктів у робочому стані.

Аудиторську перевірку з цього питання починають із перевірки правильності складання планів ремонтів і кошторисно-технічної документації. У процесі здійснення аудиту ремонту основних засобів необхідно перевірити правильність складання плану, що формується за різновидами основних засобів, які підлягають ремонту, в грошовому вимірі, виходячи із системи планово-попереджувальних ремонтів, розробленої на підприємстві з урахуванням технічних характеристик основних засобів, умов їхньої експлуатації та інших причин. Цією системою передбачаються обслуговування основних засобів, поточний і середній ремонт, а також капітальний і особливо складний ремонт окремих об'єктів основних засобів. План ремонту й система планово-попереджувального ремонту мають бути затверджені керівником підприємства.

Під час проведення перевірки правильності планування капітальних ремонтів варто звернути увагу, чи немає випадків розпорошення грошових коштів за чисельними об'єктами, чи направлені грошові засоби насамперед на перехідні об'єкти. Звертають увагу на якість самої кошторисно-технічної документації. Зокрема, чи використовувались під час її складання дійсні договірні ціни, норми витрат, тарифи й розцінки, прейскуранти й калькуляції, встановлені для робіт із капітального ремонту. Далі необхідно перевірити, чи виконані за період перевірки план із поточного й капітального ремонту в натуральних показниках. Якщо за окремими об'єктами план не виконано або взагалі за ним не починали ремонтні роботи, необхідно встановити причини й винних осіб. На підставі первинних документів потрібно впевнитися, чи оприбутковані за обліком матеріальні цінності, отримані у процесі розробки об'єктів, призначених для капітального ремонту. Особливо ретельно аудитор повинен перевірити не тільки повноту їхнього оприбуткування, але й достовірність оцінки.

Під час виконання капітального ремонту машин, обладнання і транспортних засобів господарським способом перевіряють правильність списання матеріальних і трудових витрат на ремонтні роботи і виконання планового завдання щодо зниження вартості виконання ремонтів. Для цього первинні документи на відпуск матеріальних цінностей зі складу, а також наряди на виконання роботи порівнюють за найменуванням і кількістю деталей, вузлів та інших запчастин, передбачених на капітальний ремонт об'єкта в кошторисно-технічній документації. За необхідності проводять (за участю

спеціалістів) контрольні заміри робіт на об'єктах капітальних і поточних ремонтів. У результаті контрольних замірів на окремих об'єктах, як підтверджує аудиторська практика, встановлюють приписки обсягів не виконаних робіт і, внаслідок цього, незаконне списання матеріалів, надлишково нарахована зарплата.

Перевіряючи правильність списання цегли у процесі виконання ремонтно-будівельних робіт, аудитор повинен брати до уваги, що перевезення цегли навалом у відкритих машинах заборонено, місця розвантаження мають бути захищені від вітру й атмосферних опадів, а також з'ясувати, чи не допускається змішування цегли різних марок. Якщо це відбувається, то дозування цегли повинно виконуватися як цегли нижчої марки.

Під час проведення перевірки правильності списання паливних матеріалів варто з'ясувати, чи вказуються їхні фактичні витрати в рапортах роботи машин, чи порівнюється вони з нормами й даними матеріально-технічних звітів. До того ж, необхідно співставити фактичні витрати окремих різновидів нафтопродуктів з обсягами робіт, виконаних окремими машинами й механізмами.

У разі визначення причин перевитрати матеріальних цінностей на складах, будівельних ремонтних майданчиках і місцях вивантаження варто з'ясувати, чи немає на будівельно-ремонтному майданчику зіпсованих будівельних матеріалів, бою цегли, затверділої цегли, алебастру, розбитих сантехнічних приладів, розбитих і бракованих деталей із бетону; чи не порушуються правила перевезення і складування віконного скла та тощо. Кількість зіпсованих будівельних матеріалів, які знаходяться на складах і майданчиках і їхня вартість визначаються аудитором у присутності керівника відділу капітального будівництва підприємства й матеріально-відповідальних осіб. Результати цієї перевірки потрібно оформити проміжним актом.

Необхідно перевірити, чи немає випадків віднесення на капітальний і поточний ремонт витрат, які потрібно відносити на витрати по капітальним вкладенням або на рахунки невиробничої сфери (дитсадків, житлово-комунального господарства підприємства й тощо).

Аудитор повинен знати, що аналітичний облік витрат на ремонт ведеться в постатейному розрізі за кожним об'єктом, який ремонтується окремо за місцем його знаходження (за цехами, службами). Аудитор повинен перевірити, чи вказуються в первинних документах по витратам матеріалів, запчастин, нарахуванню зарплати шифри об'єктів, що ремонтуються.

Якщо ремонт основних засобів виконують підрядним способом, то аудитор має перевірити наявність договору, правильність його складання і своєчасність розрахунків. У цьому разі звертається увага на те, щоб не були сплачені рахунки за роботи, які фактично не виконувались, або за роботи, які належать до капітальних вкладень.

Строки виконання робіт із капітального ремонту, своєчасність кінцевого розрахунку, кошторисну вартість фактично виконаного обсягу робіт і фактична вартість капітального ремонту визначаються за актами приймання-передачі відремонтованих об'єктів.

Під час проведення аудиту операцій по поточному ремонту насамперед необхідно ознайомитися з планами й графіками проведення ремонтів загалом по підприємству і його структурним одиницям, а також зробити аналіз їхнього виконання. У разі невиконання плану з поточного ремонту встановлюють причини і винних осіб.

У процесі аудиту можна проводити огляд об'єктів, що ремонтуються в натурі, виконувати за необхідності контроль дефектів агрегатів, вузлів, деталей, конструктивних елементів, призначити технічну експертизу кошторисів, виконувати контрольні заміри виконаних робіт. У такий спосіб встановлюють не тільки порушення, але й зловживання. Типовими серед них є: невизначеність ступеня зношеності окремих конструктивних елементів, агрегатів, вузлів і деталей; списання у витрати на ремонт об'єктів і присвоєння окремими особами запчастин і будівельних матеріалів, складання фіктивних нарядів на фактично не виконані роботи й тощо.

У процесі аудиту з цього питання окремій перевірці підлягають витрати на ремонт орендованих основних засобів. З цією метою використовують договір оренди, в якому вказують: умови розрахунків за користування орендованими об'єктами основних засобів; порядок здійснення їхніх капітальних і поточних ремонтів і джерела фінансування цих витрат. Якщо витрати на капітальний ремонт основних засобів здійснює орендодавець, то він відображає ці витрати в загальному порядку, встановленому для обліку витрат на капітальний ремонт. Витрати на капітальний ремонт, який виконується орендарем, повинні обліковуватися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», амортизуватися протягом строку оренди і списуватися на витрати підприємства після закінчення строку оренди.

У висновку з цього питання аудитор повинен вносити рекомендації щодо найраціональнішого використання грошових коштів на ремонти (у разі виявлення порушень) на підставі оптимального співвідношення різних видів

ремонтів; недоцільності ремонту фізично й морально застарілого обладнання; застосування прискореної амортизації за окремими різновидами машин і обладнання, які в найближчі роки стануть морально застарілими й тощо.

Аудит переоцінки необоротних активів

Під час проведення аудиту перевіряють правильність переоцінки первісної вартості й суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) і відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Відомо, що переоцінену первісну вартість і суму зносу об'єкта основних засобів слід розраховувати множенням відповідно первісної вартості й суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначають діленням справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості й суми зносу основних засобів необхідно заносити до регістрів їхнього аналітичного обліку.

Суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів необхідно включати до складу капіталу у дооцінках, а суму уцінки – до складу витрат. Винятком є перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок).

Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів у разі чергової дооцінки вартості цього об'єкта основних засобів включають до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і зазначеним перевищенням у складі капіталу у дооцінках.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів за умов чергової уцінки залишкової вартості цього об'єкта основних засобів спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і зазначеним перевищенням до витрат звітного періоду.

У разі вибуття об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках.

У разі, якщо причини зменшення корисності об’єкта основних засобів перестали існувати, втрати від зменшення корисності об’єкта основних засобів за попередні періоди вилучають на відповідну суму способом сторно із суми витрат звітного періоду та із суми зносу об’єкта основних засобів. Такі витрати щодо об’єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, способом сторно вилучають із суми зносу об’єктів основних засобів зі зменшенням суми витрат звітного періоду (якщо втрати від зменшення корисності в попередніх періодах було включено до витрат тих періодів) та/або зі збільшенням капіталу у дооцінках.

Під час проведення аудиту дооцінок незавершеного будівництва та уцінок незавершеного будівництва перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) незавершеного будівництва і відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Порядок проведення дооцінки (уцінки) незавершеного будівництва аналогічний порядку дооцінки (уцінки) основних засобів.

Важливим є те, що дані про переоцінку обов’язково повинні бути відображені в регістрах аналітичного обліку – в інвентарних картках об’єктів основних засобів.

Аудит руху основних засобів

Основні засоби поступають унаслідок здійснення капітальних вкладень, придбання обладнання за рахунок фонду розвитку виробництва, безоплатного отримання основних засобів від інших підприємств та з інших джерел.

Джерелами аудиторської перевірки є акти приймання (передавання) основних засобів, картки групового обліку основних засобів, інвентарні опису, акти введення об’єктів в експлуатацію, технічні паспорти на легкові та вантажні автомобілі, обладнання, акти приймання (передавання) основних засобів в оренду, акти про ліквідацію основних засобів, звіт про фінансові результати, періодична та річна звітність, Головна книга, статистична звітність з обліку основних засобів.

Аудит операцій з руху основних засобів виконують із метою встановлення законності, а також правильності й своєчасності оформлення цих операцій.

Під час перевірки операцій з надходження основних засобів варто встановити доцільність їхнього будівництва або придбання, своєчасність і правильність документального оформлення, а також реальність їхньої оцінки.

Повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів встановлюють шляхом зіставлення дати оприбуткування засобів по рахунку 10 «Основні засоби» з датами, вказаними в первісних документах на їхнє прибуття, а також відповідних сум.

Несвоєчасне оприбуткування основних засобів може призвести до ненарахування зносу, що спричиняє викривлення залишкової вартості основних засобів, собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємства.

Необхідно звернути увагу на те, у який спосіб прибув об'єкт основних засобів на підприємство: шляхом придбання за грошові кошти; в разі бартерного обміну; в разі безоплатного отримання; виготовлення об'єкта власними силами; отримання основних засобів у вигляді внеску в статутний фонд підприємства. Це необхідно визначити для того, щоб перевірити правильність формування первісної вартості об'єкта основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів був придбаний у межах бартерного обміну, то треба визначити який це був обмін: подібними чи неподібними активами, а також встановити справедливу вартість переданого об'єкта.

Ретельній документальній перевірці підлягають також операції зі списання основних засобів. У кожному окремому випадку необхідно перевірити: правильність оформлення документації на основні засоби, які вибули; законність і доцільність вибуття; правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

Правильність і своєчасність оформлення документами вибуття основних засобів встановлюють шляхом перевірки первинних документів, порівнянням даних аналітичного й синтетичного обліку. Законність їх ліквідації встановлюють за актами на списання.

Важливим питанням у процесі проведення аудиту вибуття основних засобів є те, як відбулося вибуття об'єкта основних засобів, оскільки це впливає на формування валових доходів і валових витрат у податковому обліку.

Під час проведення аудиту операцій із продажу основних засобів за грошові кошти необхідно перевірити правильність формування фінансового результату таких операцій.

Якщо в процесі перевірки операцій із реалізації основних засобів зустрілись випадки реалізації матеріальних цінностей, які на балансі підприємства рахуються як основні засоби, але які не відпрацювали 365 календарних днів, то необхідно перевірити правильність формування доходів і витрат.

Отже, вартість таких основних фондів має бути виключена з вартості основних фондів, що амортизується, а на суму необґрунтовано нарахованої амортизації повинно бути збільшено фінансовий результат як не залічений у попередніх податкових періодах. Зі свого боку, вартість таких об'єктів необхідно включати до складу валових витрат як неврахованих у попередніх періодах.

Аудит ліквідації основних засобів проводять за відповідними актами, які складаються комісією у встановленій формі, з додержанням порядку списання ліквідованих основних засобів. В актах мають бути наведені відомості про основні обставини й причини ліквідації. Розглядається також правильність оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих унаслідок ліквідації, а також їхньої оцінки.

Вибуття і реалізацію основних засобів перевіряють за даними сумового обліку згідно із субрахунками по журналу № 4, а також за даними аналітичного пооб'єктного обліку в інвентарних картках, де вибуття або реалізацію основних засобів перевіряють на підставі актів приймання-передачі, актів ліквідації об'єктів основних засобів або грошових документів згідно з касовими звітами та витягами банку, що підтверджують реалізацію основних засобів.

Зважаючи на наведене вище, програма аудиту основних засобів матиме такий вигляд (табл. 5.4).

Таблиця 5.4 – Програма аудиту основних засобів

№	Перелік аудиторських процедур	Індекс робочого документа
1	2	3
1	Звірення даних регістрів обліку основних засобів із даними головної книги	РД1
2	Перевірка наявності первинної документації з всіма господарськими операціями з основними засобами	
3	Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення), продаж (передавання) основних засобів.	
4	Перевірка документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	РД3-4
5	Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання згідно з П(С)БО 7	РД5

Продовження таблиці 5.4

1	2	3
6	Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їхнього оприбуткування	РД2
7	Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших різновидів поліпшень основних засобів	РД7-8
8	Перевірка правильності розрахування індексу переоцінки основних засобів	РД6
9	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів (первісної, наступної)	
10	Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	РД9-13
11	Виявлення об’єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація	
12	Виявлення повністю амортизованих об’єктів основних засобів: – які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується; – які не експлуатуються, але амортизація по них продовжує нараховуватись	
13	Перевірка ліквідації основних засобів у зв’язку з їхнім повним зносом або пошкодженням	РД14
14	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	РД2
15	Оформлення окремим документом знайдених порушень під час дослідження документів, операцій і записів	РД15

Отже, наприкінці перевірки аудитор, дотримуючись вимог П(С)БО 7 «Основні засоби», має впевнитися, що в Примітках до річної фінансової звітності в повному обсязі висвітлено таку інформацію: наявність і рух основних засобів у звітному періоді; вартість (первісна чи переоцінена), за якою основні засоби відображені у балансі; переоцінка основних засобів, їхнє вибуття, сума амортизації, нарахована за рік тощо. Робоча документація з аудиту основних засобів наведена у додатку В.

У процесі дослідження документів, операцій і записів можливі такі порушення П(С)БО 7 «Основні засоби» (табл. 5.5).

Таблиця 5.5 – Перелік порушень ведення обліку основних засобів

№ з/п	Можливі порушення
1	Включення до первісної вартості основних засобів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на оплату відсотків за користування кредитом
2	Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції у разі зарахування їх до складу основних засобів
3	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об’єкта до складу витрат звітного періоду у разі отримання основних засобів в обмін на подібні активи
4	Збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані. Включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства
5	Проведення переоцінки тільки одного об’єкта основних засобів із групи. Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів в регістрах аналітичного обліку.
6	Нарахування амортизації основних засобів: – під час їхнього перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації; – щоквартально; – з дати надходження основних засобів на підприємство; – після дати вибуття основного засобу; – протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)
7	Невиправдана зміна строку корисного використання (експлуатації) основного засобу
8	Безпідставне зменшення корисності основних засобів

Організація й методика аудиту нематеріальних активів.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством із метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам (відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Аудит нематеріальних активів полягає в перевірці наявності бухгалтерських і юридичних документів, що підтверджують права на володіння ними, а також правильності та своєчасності відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміють перевірку документів, які підтверджують право підприємства на відповідний об'єкт нематеріальних активів (на використання землі, води, об'єктів промислової та інтелектуальної власності – авторське право в галузі науки, мистецтва, літератури тощо).

Зважаючи на значення нематеріальних активів підприємства, перед аудитором стоять такі завдання:

– перевірка факту наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на всі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства;

– перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів (насамперед їхньої первинної балансової вартості);

– перевірка дотримання норм чинного законодавства з операцій, пов'язаних із нематеріальними активами;

– перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного різновидів обліку нематеріальних активів і їхнього зносу записам у Головній книзі, балансі;

– перевірка достовірності обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів із балансу підприємства;

– перевірка правильності розрахунку зносу нематеріальних активів тощо.

У процесі перевірки аудитору необхідно з'ясувати, які саме об'єкти нематеріальних активів обліковуються на підприємстві, чи правильно ведеться їхній бухгалтерський облік за кожним об'єктом по встановлених групах; чи вірно оцінені нематеріальні активи (придбані чи створені нематеріальні активи доцільно зараховувати на баланс підприємства за первісною вартістю).

До складу первісної вартості придбаних нематеріальних активів входять: ціна (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні до використання за призначенням. До первісної вартості нематеріальних активів, які придбані (створені) повністю чи частково за рахунок кредиту банку, не включаються витрати на сплату відсотків за кредит.

Починається аудит із перевірки факту наявності нематеріальних активів за допомогою документів, в яких описано сам об'єкт (технологія виробничого процесу, комп'ютерні програми), або де зафіксовано створення чи отримання

певного об’єкта нематеріальних активів (акт прийому – передачі, ліцензія, договір).

Аудитору варто пам’ятати, що відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нарахування зносу нематеріальних активів проводиться протягом . терміну їх корисного використання (не більше 20 років із дати прийняття на облік).

Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації, зважаючи на особливості одержання майбутніх економічних вигод.

Суми амортизаційних відрахувань, нараховані протягом звітного періоду відносять до складу витрат цього самого періоду або до собівартості будь-якого іншого активу.

Важливо також перевірити правильність визначенням вартості інтелектуальної власності. Для цього аудитор разом із залученими, у разі потреби, спеціалістами визначає первісну вартість нематеріального активу залежно від того, у який спосіб був отриманий цей об’єкт на підприємство: якщо об’єкт нематеріальних активів надійшов на підприємство безоплатно, то його оцінка визначається експертним способом; якщо об’єкт надійшов на підприємство шляхом придбання за грошові кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на його придбання; якщо об’єкт отримано як внесок до статутного капіталу, то його оцінка погоджується засновниками (учасниками).

Аудитор перевіряє правильність оприбуткування об’єктів нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» у кореспонденції з рахунком 31 «Рахунки в банках», 46 «Неоплачений капітал», а також правильність нарахування та відображення в обліку амортизації нематеріальних активів – рахунок 13 «Знос», субрахунок 133 «Знос нематеріальних активів». Також перевіряється доцільність та обґрунтованість вибуття (безоплатна передача, продаж, списання) об’єктів нематеріальних активів [12].

Отже, наприкінці перевірки аудитор, дотримуючись вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», має впевнитися, що в Примітках до річної фінансової звітності в повному обсязі висвітлено таку інформацію: вартість (первісна чи переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі; методи нарахування амортизації та строки експлуатації нематеріальних активів; наявність і рух у звітному році тощо.

Аудитор повинен знати, що до нематеріальних активів, які використовуються протягом тривалого періоду (понад один рік) у господарській діяльності й приносять прибуток, належать права, що виникають:

– з авторських та інших договорів на твори науки, літератури, мистецтва, на програми для ЕОМ, бази даних тощо;

– з патентів на винаходи, промислові зразки, селекційні досягнення, зі свідоцтва на корисні моделі, товарні знаки та знаки обслуговування й ліцензійних договорів на їхнє використання;

– з прав на «ноу-хау» тощо.

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

Під час перевірки необхідно знати, що характерними ознаками нематеріальних активів є:

– відсутність матеріально-речової форми;

– використання протягом тривалого періоду (понад один рік);

– здатність приносити прибуток для організації;

– високій ступінь ризику щодо можливих прибутків у майбутньому від їхнього використання.

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

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

У процесі перевірки варто також пам’ятати, що нематеріальні об’єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають таким вимогам:

– мають товарну форму (схема, проект, зразок, авторське свідоцтво, патент тощо) і можливість відокремлення від власника, тобто є об’єктом купівлі-продажу;

– мають законодавче підтвердження, реальну ціну й вартість;

– приносять прибуток і мають документальне підтвердження придбання (створення).

На підприємстві може здійснюватися переоцінка тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Під час проведення переоцінки окремого об’єкта нематеріального активу варто переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо переоцінку об’єктів групи нематеріальних активів проведено, то надалі їх необхідно переоцінювати щороку.

Здійснюючи аудит, варто пам'ятати, що переоцінена первісна вартість та знос об'єкта нематеріального активу мають визначатися як добуток відповідно первісної вартості та зносу й індексу переоцінки. Індекс переоцінки необхідно визначати шляхом ділення справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Суму дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів варто відображати в складі капіталу у дооцінках, а суму уцінки – у складі витрат звітного періоду. Винятком із цього положення є перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок). Так, перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта нематеріального активу у разі чергової дооцінки вартості цього об'єкта нематеріальних активів включають до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів і зазначеним перевищенням у складі капіталу у дооцінках.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів у разі чергової уцінки залишкової вартості цього активу спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів і зазначеним перевищенням до витрат звітного періоду.

У разі вибуття об'єктів нематеріальних активів, які раніше було переоцінено, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цих об'єктів нематеріальних активів включають до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Зразок програми аудиту нематеріальних активів наведено в додатку В.

У процесі дослідження документів, операцій і записів аудиторами виявляються порушення П(С)БО8 «Нематеріальні активи», які подано у таблиці 5.6.

Таблиця 5.6 – Перелік порушень ведення обліку нематеріальних активів

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П(С)БО, що порушуються
1	2	3
1	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	п. 12

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
2	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п. 12
3	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п.п. 17 – 18
4	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	п. п.25 – 31
5	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки тільки окремого об'єкта групи	п. п. 19 – 24
6	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п. п. 32 – 33

Аудит довгострокових фінансових інвестицій

До необоротних активів належать довгострокові (з терміном дії більше одного року) фінансові інвестиції (вкладення): у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств.

Для перевірки операцій із фінансовими інвестиціями через їхню специфіку не використовується метод фізичної перевірки та спостереження, до певної межі знижується необхідність використання методу опитування. Водночас підвищується важливість проведення документальної перевірки, переважно по суті викладеної інформації, з подальшим використанням аналітичних процедур та узагальнення отриманих даних і висновків.

Метою проведення аудиту фінансових інвестицій є визначення правильності їх оцінки в обліку, відповідності нарахування та правильності відображення в обліку фінансових зисків від операції з ними. У цьому разі перевіряється насамперед дотримання щодо таких операцій вимог П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [11]. Під час перевірки оцінки фінансових інвестицій аудитору варто звернути увагу на те, що фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням фінансової інвестиції. Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється через обмін на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

Перевіряючи правильність визначення та відображення фінансових зисків від фінансових інвестицій, аудитор насамперед повинен упевнитись у тому, що дивіденди, проценти, роялті та рента, які підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, установленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [11].

Аудит аналітичного обліку здійснюється за різновидами довгострокових фінансових інвестицій та об'єктами інвестування.

Отже, якість аудиту необоротних активів та інвестицій тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту основних засобів, нематеріальних активів, капітальних та фінансових інвестицій, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухобліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень у майбутньому.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні методи й прийоми використовують під час аудиту основних засобів?
2. Розкрийте зміст головних напрямів аудиту основних засобів?
3. Які головні питання перевіряють у процесі аудиту збереження і технічного стану основних засобів?
4. Які головні питання перевіряють у процесі аудиту використання основних засобів?
5. Які головні питання перевіряють під час аудиту руху основних засобів?

6. Які головні питання перевіряють у процесі аудиту інвентаризації основних засобів?

7. Що потрібно зробити за відсутності даних в інвентарних картках обліку об’єктів?

8. Які свідчення повинні бути в інвентарних картках?

9. Як варто перевіряти правильність застосування норм амортизації?

10. Які основні питання розглядають при аудиті нематеріальних активів?

11. Яке значення має первісна вартість об’єкта під час аудиту нематеріальних активів?

12. За яких умов нематеріальні активи можуть бути взяті на облік підприємством?

6 АУДИТ ЗАПАСІВ І НЕЗАВЕРШЕНОГО БУДІВНИЦТВА

Запаси – це предмети праці, які:

– утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

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

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

До виробничих запасів належать: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі, вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані на переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

Метою аудиту запасів і незавершеного будівництва є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів та обліку витрат на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо запасів підприємства визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 9 «Запаси»; П(С)БО 16 «Витрати» [9].

Головними завданнями аудиту запасів та незавершеного будівництва є:

– перевірити правильність визнання запасів активами суб’єкта господарювання;

– перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб’єкта господарювання є оптимальним;

– встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку виробничих запасів;

– перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів;

– перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їхнього руху;

– встановити, чи здійснюється контроль за використанням виробничих запасів у виробництві;

– встановити, чи своєчасно виявляються залишки виробничих запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну;

– перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання виробничих запасів;

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

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

Мета аудиту витрат діяльності – складання висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованих продукції, послуг, робіт в усіх суттєвих аспектах нормативним.

Аудиторська перевірка дотримання умов збереження матеріальних ресурсів

Контроль збереження матеріалів на підприємстві передбачає розгляд цілого комплексу питань, вирішення яких направлене на усунення непродуктивних втрат, безгосподарності, нестач і звичайних крадіжок.

Аудиторська перевірка передбачає обстеження:

– місць зберігання матеріальних ресурсів;
– наявності вимірювальних приладів;
– своєчасності, повноти і правильності проведення інвентаризацій;
– якості ведення складського обліку матеріалів;
– кваліфікації матеріально-відповідальних осіб;
– надійність охорони.

Зрозуміло, що складські приміщення, площадки мають відповідати своєму головному призначенню – вимогам зберігання матеріальних ресурсів до їхнього виробничого споживання або реалізації. До того ж потрібно з'ясувати такий момент, як рівень забезпечення підприємства складськими приміщеннями. Аудитору достатньо ознайомитись з умовами зберігання (складування) матеріалів, охорони приміщень, одержати факти зберігання цінностей у непристосованому приміщенні або під відкритим небом, щоб дійти висновку щодо відповідності умов зберігання вимогам господарського процесу. Окремі з виявлених недоліків за згодою клієнта можуть бути усунені безпосередньо під

час перевірки. Зазвичай це стосується підприємств малого бізнесу, недоліки у складуванні матеріальних ресурсів в яких пов'язані здебільшого з відсутністю відповідного досвіду у складських працівників або нерозуміння значення належної організації складського господарства.

У випадках, коли це збігається з інтересами клієнта, аудитор разом із відповідальними працівниками підприємства може зробити раптову перевірку якості контролю за збереженням та відпуском матеріальних ресурсів. У цьому разі насамперед перевіряють наявність сигналізації (автономної чи централізованої), її ефективність. Потім аудитор з'ясовує порядок документального оформлення відпустку матеріалів зі складу, особливо за межі території підприємства (наявність перепусток, порядок їх видавання й повернення в бухгалтерію, можливість вивозу матеріалу двічі й більше разів за однією перепусткою тощо).

Перебуваючи в місцях зберігання матеріалів, аудитор зобов'язаний поцікавитись веденням складського обліку. Зрозуміло, що це є окремим об'єктом перевірки, але досить вибірково продивитись картки складського обліку матеріалів, первинні документи, щоб дійти висновків щодо своєчасності записів та наявність контролю з боку бухгалтерії.

Розмова з матеріально відповідальною особою (завідувачем складу, комірником тощо), яка під час робочого дня перебуває у стані алкогольного сп'яніння, також породжує серйозні сумніви як у рівні його кваліфікації, ставленні до виконуваної роботи, так і до якості ведення обліку.

Аудит операцій, пов'язаних із рухом матеріальних ресурсів

Аудиторську перевірку руху матеріальних цінностей проводять у таких двох напрямах:

– підтвердження достовірності ведення бухгалтерського обліку;
– фіксація зловживань та крадіжок.

Насамперед варто визначити шляхи надходження матеріалів на підприємство (постачальники, власне основне, допоміжні виробництва тощо) і їхнє документальне оформлення. З'ясовують, зокрема, якими первинними документами оформляють надходження матеріалів (і чи оформляють взагалі?), як часто трапляється розходження фактичної кількості з кількістю, вказаною у супровідних документах. Щодо обов'язкових вимог у документуванні операцій, пов'язаних із надходженням матеріальних ресурсів, аудитору можна користуватись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями [25].

Наступним етапом аудиторської перевірки є з'ясування наявності взаємозв'язку первинного й зведеного обліку. У цьому разі перевіряють повноту та своєчасність записів даних про надходження матеріалів у картки складського обліку матеріалів чи в книги (відомості), правильність складання сальдових чи оборотних відомостей загалом чи групах матеріальних цінностей (або їхня відсутність), правильність складання журналу-ордеру або відомості (для підприємств малого бізнесу). Беручи до уваги, що згідно із законодавством України підприємство має право самостійно визначати форму і методи бухгалтерського обліку, а також чинні загальні або галузеві форми й методи, дотримуючись єдиних методологічних засад, аудитор під час перевірки повинен критично оцінювати наявну систему обліку тільки з позицій її доступності, достатності для забезпечення інформаційних потреб процесу управління і системи внутрішнього контролю.

Другим напрямом аудиторської перевірки є прогнозування ймовірних зловживань і крадіжок, фіксація конкретних фактів. Аудитор може, оцінивши дієвість системи внутрішнього контролю, спрогнозувати можливі зловживання і крадіжки і дати пропозиції клієнту залучити до подальшої перевірки своїх працівників (з метою економії його коштів).

Особливу увагу необхідно звернути на такі ймовірні різновиди зловживань під час здійснення операцій для придбання матеріалів:

– приховування (неоприбуткування) матеріалів, які фактично на підприємство надійшли;

– фіктивне оприбуткування матеріалів, які фактично на підприємство не надходили.

Очевидно, що не оприбуткування матеріалів здійснюється з метою їхнього подальшого привласнення. Зокрема, цей різновид зловживань можна здійснювати шляхом: складання фіктивних актів на нібито недостачу вантажу, переадресування матеріалів, що надійшли, на інші залізничні станції з подальшим їхнім обліком як втрачених, списання таких матеріалів із балансу на підставі рішення господарського суду про відмову від задоволення позову до постачальників чи транспортної організації.

Перевірку в такому разі варто розпочинати з аналізу рішення господарського суду, а також звіряння документів про матеріали, які не надійшли, з документами залізниці.

Фіктивне оприбуткування матеріалів, які фактично на підприємство не надходили, здійснюється з метою прямого присвоєння грошових коштів або їхнє присвоєння шляхом реалізації стороннім особам. Пряме присвоєння

грошових коштів можливе у випадках придбання матеріалів за готівку. У більшості випадків матеріали, кількість і вартість яких фіктивно оприбутковано, на момент перевірки вже реалізовано, «за призначенням», гроші присвоєно. Зазвичай, матеріали поступово списані на виробництво (фіктивні операції).

Перевірка такого різновиду зловживань вимагає від аудитора знання особливостей технологічного процесу. Адже доведеться провести аналіз вмісту того чи іншого матеріалу в готовій продукції (що, до речі, не забороняє аудитору скористатись послугами кваліфікованого експерта).

Процес відпускання матеріальних ресурсів, як і процес їхнього надходження на підприємство, варто вивчати як із позицій ефективності та достовірності ведення обліку, так і з позиції виявлення та фіксації зловживань. Зокрема, аудитор має вивчити порядок документування процесу відпускання матеріальних ресурсів. Особливим об’єктом перевірки (насамперед на великих підприємствах) є дослідження процесу узагальнення даних про відпускання матеріальних ресурсів на рівні синтетичного обліку. У цьому разі з’ясовують, чи ведеться окремий облік відхилень від норм (особливо – надлімітне відпускання) в розрізі місць виникнення, причин та конкретних винуватців, облік заміни матеріалів.

Наступним етапом аудиторської перевірки є, як і під час надходження матеріалів, пошук та фіксація зловживань і крадіжок.

Досліджуючи можливість зловживань у процесі відпускання матеріалів зі складу у виробництво, аудитор повинен з’ясувати наявність витратних норм і нормативів, їхню наукову обґрунтованість (хто і коли розробляв, ким і коли затверджені тощо). Доцільно запросити окремого спеціаліста – експерта з питань технології – для з’ясування відповідності маси відпущених зі складу матеріалів їх масі у виготовленій продукції. У разі негативного висновку аудитор має право інформувати клієнта про наявність зловживань на етапі передачі матеріалів зі складу у виробництво. Конкретні факти клієнт в змозі одержати особисто шляхом проведення раптової інвентаризації цінностей за місцями їхнього зберігання і контролю дієвості пропускної системи.

Об’єктом особливої уваги аудитора мають бути факти відпускання матеріальних ресурсів за межі підприємства, їхньої реалізації своїм працівникам чи стороннім особам (юридичним чи фізичним). У тих випадках, коли складські приміщення – за межами зони виробничої діяльності підприємства, необхідно звірити масу матеріалу, відпущеного зі складу, з його масою, запущеною у виробництво.

Проводячи перевірку законності й доцільності реалізації матеріалів на сторону, важливо з'ясувати:

– кому реалізуються матеріали і як часто (чи немає тієї самої особи);

– які саме матеріали реалізуються (чи немає серед них гостродефіцитних);

– за яку ціну реалізуються матеріали (порівняти з цінами, що діяли на ринку на час реалізації);

– чи сплатили покупці ПДВ тощо.

Водночас попередньо варто на підставі аналізу засновницьких документів (статуту) пересвідчитись, чи займається підприємство, окрім виробничої, ще й торгово-посередницькою діяльністю (або чи має право займатись). Далі необхідно чітко розмежувати матеріали, придбані для виробничої діяльності і подальшої реалізації. У разі, коли в статуті підприємства серед різновидів діяльності немає торгово-посередницької, а фактично такі операції проводяться, клієнтові необхідно запропонувати внести доповнення у засновницькі документи (пояснивши суть санкцій із боку податкової інспекції).

Аудитору потрібно пам'ятати, що найтиповішими зловживаннями є відпускання гостродефіцитних матеріалів без попередньої оплати. В умовах існування інфляційних процесів в економіці України це є прихованою формою інвестування окремих юридичних чи фізичних осіб. Зафіксувавши всі виявлені факти, аудитор зобов'язаний провести їхній техніко-економічний аналіз, зробити конкретні підрахунки, а в аудиторському висновку вказати не тільки на існування зловживань, а й чітко визначити суму збитків, яких підприємство зазнало внаслідок цього.

У випадках відпускання матеріалів на сторону без ПДВ аудитор має запропонувати клієнту, по-перше, самому зробити повну перевірку всіх операцій (з метою заощадження власних грошей) і, по-друге, негайно задекларувати всю недовнесену суму податку.

Аудит надходження матеріальних цінностей

Аудит прибуткових операцій полягає в перевірці правильності та своєчасності оприбуткування матеріалів; заявлень претензій до постачальників, транспортних організацій, якщо допущені нестачі під час відправки чи транспортування. Передусім необхідно встановити правильність сплати організаціями націнок чи отримання від них знижок; наявність контролю за застосуванням у рахунках постачальників відпускних цін; наявність контролю з

боку відділу постачання за надходженням вантажів, правильність заповнення журналу реєстрації вантажів.

Відповідно до законодавства України матеріальні цінності відображаються у бухгалтерських балансах за принципом фактичної собівартості. До того ж варто мати на увазі, що фактична собівартість матеріальних цінностей передбачає водночас із їхньою собівартістю за цінами придбання також транспортно-заготівельні витрати, націнки й комісійні винагороди на користь постачальника, митні платежі, втрати сировини та матеріалів у дорозі в межах норм природного збитку.

Насамперед необхідно встановити правильність оплати націнок і знижок; наявність контролю за відпускними цінами у рахунках постачальників, а також наявність контролю за надходженням вантажу, правильність заповнення журналу реєстрації вантажів.

Повноту оприбуткування матеріалів на складі перевіряють на підставі таких документів:

– журнали – ордера по розрахункам із постачальниками;

– виписки банку з супровідними первинними документами;

– аналітичний облік руху матеріальних цінностей на складі;

– транспортні документи;

– під час машинної обробки інформації – кредитові обороти за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та дебетових оборотів за матеріальними рахунками.

Особливу увагу приділяють перевірці операцій за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені матеріальні цінності, за кредитом – їхнє надходження (оприбуткування). Протягом місяця зазвичай дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунку 209 «Інші матеріали» без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і числяться в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63, поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами. Такі суми аудитор перевіряє кожну окремо. За документами, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву

цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевіряють повноту їхнього оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їхнього розшуку.

За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами та векселями, встановлюють повноту оприбуткування цінностей і з'ясовують, чи не минули строки поставки матеріалів, виявляють причини затримки їхнього надходження.

Найважливішими документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи (приймальні акти, накладні) звіряють із супровідними документами постачальників.

Аудитору необхідно перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням матеріальних цінностей і оформленням фіктивних (підроблених) актів з метою приховування нестач або пересортиць матеріальних цінностей.

Для виявлення фактів зміни назви або споживчих якостей цінностей (кількості, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги брутто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей вивчають правильність їхньої оцінки, керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Правильна оцінка матеріальних цінностей залежить від організації і постановки їхнього аналітичного та синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки з'ясовують, чи ведеться облік на рахунку 20 «Виробничі запаси» у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Під час дослідження документів застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку.

Крім балансових рахунків 20,22 використовують забалансові рахунки 02 «Активи на відповідальному збереженні», на яких обліковуються матеріали та давальницька сировина, які не оплачені підприємствами – виробниками.

Своєчасність оприбуткування встановлюється через порівняння дат у квитанціях, товарно-транспортних накладних із датами прибуткових документів.

Необхідно також встановити, чи не відбувалася підміна матеріальних цінностей, списання на витрати виробництва отриманих цінностей без оприбуткування на матеріальні рахунки, списання на рахунки витрат виробництва одержаних цінностей без оприбуткування на матеріальні рахунки.

Якщо під час приймання матеріалів встановлена невідповідність їхньої кількості та якості супроводжуючим документам постачальників, складається комерційний акт у двох примірниках. Один примірник акту направляється постачальнику разом із претензією.

До акта варто долучити такі документи:

– копії супроводжувальних документів або порівняльної відомості (відомості звіряння фактичної наявності товару з даними вказаними в документах відправника чи виготовника;

– пакувальні ярлики, що були покладені в кожне тарне місце;

– квитанції станції (порту) призначення про перевірку ваги вантажу (якщо таку перевірку було проведено);

– пломби від тарних місць, в яких виявлена нестача;

– оригінал транспортного документа (накладна, коносамент);

– документ, що підтверджує повноваження представника, виділеного для участі в прийманні товару;

– інші документи, що підтверджують можливість виникнення нестачі (аналіз на вологість, комерційний акт) чи неякісності;

– до акту приймання товарів, що швидко псуються, – відомості подання і відведення вагонів;

– документи виготовника, що підтверджують якість і комплектність товару;

– акт вибору (проб) зразків.

Залежно від того, виявлено під час приймання нестачу, неякісність товару чи одне і друге, до акту приймання товару можуть бути долучені всі згадані вище документи, або вибірково.

Аудитор повинен перевірити, чи дотримуються на підприємстві строки складання актів претензійних заяв, а також правильність їхнього складання.

Якщо претензія не задовольняється постачальником, то необхідно не пізніше 30 діб із доби виникнення заборгованості направити до господарського суду заяву для примусового стягнення.

Особливої уваги потребує оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих від підзвітних осіб. В аудиторській практиці траплялись випадки, коли підзвітні особи здавали на склад матеріали гіршої якості, а різницю у вартості привласнювали.

Під час перевірки варто встановити, чи не завозяться матеріали в кількості, більшій, ніж потрібно, або матеріали, які не потрібні підприємству і згодом реалізуються за нижчими цінами; як відбувається постановка на облік виявлених неліквідів, встановити відповідальних осіб, винних у придбанні непотрібних та неповноцінних матеріалів.

Аудиту витрат матеріалів

Під час аудиту витрат матеріалів варто використовувати такі джерела:

– журнали-ордери з обліку витрат на виробництво;

– відомості з обліку руху товарно-матеріальних цінностей;

– місячні, квартальні й річні баланси, Головну книгу;

– звіти завідувачів складами, виробничими звітами начальників цехів, майстрів, прорабів (у будівництві);

– перепустки з вивозу матеріалів із підприємства, первинні документи з витрати матеріалів;

– даними забалансового обліку руху товарно-матеріальних цінностей.

Витрати на матеріали є найважливішою частиною собівартості продукції. З метою з’ясування загального стану справ із витратами матеріалів аудитор має скласти порівняльну відомість витрат матеріалів. Ця таблиця дає змогу встановити, за допомогою чого допущена економія чи перевитрати. Таблиця має таку форму.

Дані таблиці 6.1 дають змогу визначити вплив двох факторів: за рахунок норм і за рахунок цін.

Таблиця 6.1 – Порівняльна відомість витрат матеріалів

Найменування	За плановими цінами				Фактично			Витрати у разі фактичних норм та планових цін	відхилення		
	Од. вим.	Кіл-ть	ціна	сума	Кіл-ть	ціна	сума		всього	Зокрема за факторами	
										норми	ціни

Важливим моментом віднесення витрат на статтю собівартості «Матеріали» є правильність визначення та списання відхилень у вартості матеріалів, що витрачаються. Перевірка проводиться за даними відомості «Рух матеріалів у грошовій формі» і рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»[12].

Відомості слугують для контролю взаємозв'язку даних аналітичного (сортового) обліку матеріалів на складах за оперативно-бухгалтерським (сальдовим) методом із записами синтетичного обліку.

Сума відхилень, яка має бути віднесена на виробництво, визначається множенням розрахованого відсотка відхилень на вартість витрачених на виробництво матеріалів. Якщо середній відсоток відхилень був визначений невірно, необхідно з'ясувати, як це вплинуло на собівартість продукції. Аналогічним шляхом розподіляються відхилення (транспортно-заготівельні витрати) за групами однорідних матеріалів, у разі відсутності значних відхилень загалом за кожним субрахунком рахунку матеріальних цінностей. Необхідно враховувати, що перед цим вилучаються внутрішні обороти за переміщенням матеріальних цінностей із одного складу до іншого, або повернення їх із виробництва на склад. Віднесення відхилень між фактичною собівартістю матеріалів і їхньою вартістю за обліковими цінами на суму, що відноситься до витрачених матеріалів, проводиться пропорційно їхній вартості за обліковими цінами.

За наявності від'ємних відхилень (вартість матеріалів за обліковими цінами вища за фактичну собівартість) коригування проводиться методом «червоне сторно».

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво використовують нагромаджувальні відомості про витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів. Відділи матеріально-технічного постачання на підставі встановлених норм витрачання матеріалів на випуск відповідного різновиду виробів розробляють ліміти відпуску матеріалів у виробництво і відпуск їх здійснюється в межах лімітів. У таких випадках аудитор повинен особливо ретельно аналізувати документи на списання матеріалів і їхнє нормування. Найбільшого поширення набули лімітно-забірні (лімітні) карти з відривними місячними талонами, акти-вимоги на заміну матеріалів або на допоміжний їхній випуск, комплектуючі відомості, розкрійні карти, забірні листи тощо. Якщо ліміти не встановлені, то відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до затверджених рецептур і калькуляцій.

Аудиторська процедура перевірки видаткових документів не може обмежуватися тільки зіставленням відпущених цінностей з установленими лімітами та зустрічною перевіркою документів, що знаходяться на складах і в цехах. Водночас доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей, за допомогою чого можна виявити розмір завищених списань матеріалів у виробництво шляхом обрахування, обважування, заниження якості під час відпуску матеріалів у цехи, що сприяє утворенню необлікованих залишків матеріалів на складах із подальшим їхнім вилученням.

Перевірка обґрунтованості встановлених норм витрачання матеріалів може бути проведена за допомогою контрольного запуску сировини і допоміжних матеріалів у виробництво (експерименту), процедуру якого комісія оформляє спеціальним актом.

У разі повернення на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «МШП» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід». Аналітичний облік МШП проводиться за різновидами предметів за однорідними групами.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за певними особами в місцях їхнього зберігання і використання, на наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставленням штампів тощо), правильне оформлення первинними документами руху МШП. Дані переходять до перевірки суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Необхідно встановити, чи немає серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, які довгий час не мали руху.

Встановлюють також випадки передчасної заміни спецодягу і спецвзуття, їхні причини внаслідок використання МШП не за призначенням або підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. На списання МШП має бути документ, що підтверджує здачу їх у металобрухт або в утильсировину, інакше сума збитку відноситься за рахунок винних осіб.

Перевіркою на місці аудитор встановлює, як здійснювався контроль за вивозом матеріальних цінностей.

Важливою умовою забезпечення збереження матеріалів є відповідним чином налагоджена система перепусток, яка виключає можливість вивозу чи виносу матеріальних цінностей без супровідних документів.

Передусім перевіряється порядок оформлення та реєстрації перепусток працівниками охорони. Перепустки мають бути підписані керівником підприємства і головним бухгалтером. Зразки підписів знаходяться у працівників охорони. Використані перепустки наступного дня після вивозу матеріальних цінностей повертаються охороною до бухгалтерії з відміткою про вивіз.

У бухгалтерії перевіряють повноту повернення підписаних перепусток і встановлюють відповідність кількості цінностей, вивезених із підприємства, з даними бухгалтерських документів.

Не дозволяється вивіз матеріальних цінностей за перепустками, які підписані особами, що не мали на це права; підміна перепусток записками; вивіз матеріальних цінностей за однією перепусткою двічі; вивіз без перепусток.

Законність, доцільність і реальність витрачання матеріалів, комплектуючих виробів перевіряється на підставі лімітно-забірних карт, накладних на внутрішнє переміщення матеріалів, на відпуск матеріалів на сторону, кошторисів на проведення будівельних робіт.

Співставляючи фактичні витрати відповідних цінностей із кошторисами або даними контрольного обміру, аудитор може встановити реальність облікових даних.

Порівнюючи фактичні витрати відповідних матеріальних цінностей з кошторисами та даними контрольного обміру, аудитор може встановити реальність облікових даних.

Під час перевірки правильності списання паливно-мастильних матеріалів необхідно визначити, чи вказуються фактичні витрати окремих різновидів нафтопродуктів з обсягами робіт, виконаних машинами та механізмами (як за даними звітності, так і за результатами проведених обмірів обсягів виконаних робіт).

Під час з’ясування причин перевитрат матеріалів (наприклад у будівництві) варто перевірити умови зберігання матеріальних цінностей на складах, будівельних майданчиках, місцях розвантаження; чи немає на будівельних майданчиках зіпсованих будівельних матеріалів, бою цегли, розбитих сантехнічних приладів, чи не порушуються правила перевезення та складування віконного скла і тощо.

Кількість зіпсованих будівельних матеріалів, що знаходяться на складах та будівельних майданчиках, їхня вартість визначається аудитором у

присутності головного інженера і матеріально-відповідної особи. Результат такої перевірки необхідно оформляти проміжним актом.

Робоча документація з аудиту запасів та витрат на підприємстві наведена у додатках Г та Д.

Аудит правильності проведення інвентаризації

Вибірково (за згодою клієнта) аудитор може звірити фактичну наявність того чи іншого матеріалу (вибирають матеріальні цінності, які мають велику вартість, або кількість яких за документами найменша). Контрольну перевірку наявності окремих різновидів цінностей аудитору доцільно проводити разом із матеріально-відповідальною особою і працівником бухгалтерії. Результати мають бути оформлені окремим актом, в якому вказують, перевірка яких саме цінностей проводилась і які саме одержано результати. До того ж варто поцікавитись у матеріально-відповідальної особи, коли була остання інвентаризація і її характер (планова, непланова, повна, часткова тощо). Докладне вивчення своєчасності, повноти проведення інвентаризацій аудитор здійснює на підставі наказів по підприємству (їхня відсутність – теж інформація для роздумів, доказ не на користь належної організації контролю за збереженням матеріальних цінностей).

Необхідно мати на увазі, що під час перевірки своєчасності, повноти й правильності проведення працівниками підприємства інвентаризацій аудитор може зіткнутися з такими недоліками:

– неповне охоплення інвентаризацією матеріальних цінностей;

– недотримання строків проведення інвентаризацій;

– наявність виправлень (підтирок, підчисток) в інвентаризаційних і порівняльних відомостях;

– відсутність підписів у відомостях окремих членів інвентаризаційної комісії;

– неправильна оцінка збитків від недостачі, знищення і псування цінностей.

Окремо аудитор має перевірити своєчасність відображення наслідків інвентаризацій в обліку, а також ефективність рішень, прийнятих керівництвом підприємства. У цьому разі можливі такі недоліки, як приховування недостач під виглядом пересортиці, їхнє необгрунтоване списання на затрати виробництва (обігу), віднесення на збитки минулих років, заниження суми нестачі. Щодо останнього, то аудитор повинен особисто переконатись, що оцінка збитків проведена згідно з Порядком визначення збитків від крадіжок,

нестачі, псування матеріальних цінностей, що затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 із змінами та доповненнями.

Свої вимоги стосовно якості проведення інвентаризації аудитор формулює, виходячи з вимог «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 зі змінами та доповненнями [13].

Під час аудиту часто необхідно провести інвентаризацію окремих різновидів матеріалів шляхом їхнього перевантаження, підрахування, обміру тощо. Для визначення маси вантажів і об'ємів аудитору необхідно користуватися різними формулами та ГОСТами.

Перед початком інвентаризації паливно-мастильних матеріалів аудитор має з'ясувати, чи на всіх цистернах з бензином (дизельним паливом) є колібровочна таблиця, чи є в наявності необхідні вимірювальні прилади та крейда. За відсутності колібровочної таблиці аудитор повинен вимагати від керівництва складання їх протягом двох-трьох тижнів. Метрштоком вимірюють висоту бензину і за колібровочною таблицею визначають його кількість у літрах. Оскільки облік ведеться не тільки у літрах, але й у кілограмах, необхідно зробити перехід об'ємних одиниць виміру (літри) в одиниці маси (кілограми), для чого плотність бензину або дизельного палива за аерометром помножують на кількість літрів.

Для визначення фактичної витрати, економії або перевитрати ПММ відповідно до діючого порядку на підприємствах, що мають автотранспорт, необхідно кожного місяця проводити зняття їхніх залишків у баках машин за допомогою мірної лінійки, виготовленої на кожну машину. Коли лінійки немає, фактичну наявність паливно-мастильних матеріалів визначають шляхом доливання баків. У цьому разі необхідно знати об'єм бака кожної машини.

У випадку, коли клієнт бажає проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей безпосередньо аудитором, останній може виконати й цю роботу, але зобов'язаний пояснити, що час роботи аудитора коштує набагато дорожче, ніж оплата праці працівників бухгалтерії.

Зрозуміло, що під час перевірки підприємств малого бізнесу означений вище перелік робіт значно спрощується (невеликі розміри складських приміщень або їхня оренда в інших підприємств, обмежена кількість найменувань матеріальних ресурсів, контроль за їхнім зберіганням та витрачанням безпосередньо з боку керівника або засновників).

Запитання для самоконтролю

1. За якими напрямами проводиться аудит запасів?
2. Як перевірити повноту оприбуткування запасів?
3. За якою вартістю оприбутковуються запаси придбані за грошові кошти?
4. Як перевіряють правильність списання запасів у виробництво?
5. Як перевіряють обґрунтованість норм витрачення матеріалів у виробництві?
6. Які питання розглядаються у процесі аудиту МШП?

7 КОНТРОЛЬ АУДИТОРОМ ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Організація і методика аудиту грошових коштів

Метою проведення аудиту є висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку операцій із готівкою в національній валюті.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо грошових коштів та дебіторської заборгованості визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; 15 «Доходи» [11].

Крім того, аудитор повинен знати, що операції з розрахунків грошовими коштами підлягають суцільній перевірці. Касові операції підприємства регулюються Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637 [14].

Вимоги цього Положення поширюються на юридичних осіб (крім установ банків і підприємств поштового зв'язку) незалежно від їхніх організаційно-правових форм і форм власності, їхні відокремлені підрозділи, представництва іноземних організацій і фірм, які здійснюють підприємницьку діяльність (далі – підприємства), а також на зареєстрованих у встановленому порядку фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи (далі – підприємці), які здійснюють операції з готівкою в національній валюті, та є обов'язковими для виконання ними.

Аудитор повинен знати, що ліміти залишку готівки в касі встановлюються усім підприємствам, які мають рахунки в установах банків і здійснюють касові операції готівкою. Порядок встановлення лімітів залишку готівки в касі регулюється 5.2 Положення про ведення касових операцій в національній валюті України.

Касові операції оформляються документами, типові форми яких представлені в додатках до Положення про ведення касових операцій в національній валюті України.

Крім Положення про ведення касових операцій аудитор використовує нормативні документи, затверджені відповідними міністерствами й відомствами, первинні документи щодо приймання і видавання готівки, касові книги та звіти касира, книги аналітичного обліку цінностей, що зберігаються в касі, облікові регістри за рахунком 30 «Каса» і для зустрічної перевірки за

рахунком 31 «Рахунки в банках».

З метою виявлення слабких сторін у питаннях дотримання нормативних документів за готівковим обігом аудитору необхідно детально вивчити акти перевірки дотримання порядку ведення операцій із готівкою контролюючими органами.

Результати вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю готівково-розрахункових операцій оформлюються в робочому документі, зразок якого наведено у додатку Е.

Залежно від оцінки системи внутрішнього контролю, встановленої тестуванням та вивченням актів перевірки ведення операцій із готівкою, аудитор встановлює різновиди і кількість аудиторських контрольних процедур (див. дод. Е).

Аудит каси проводять у такій послідовності: інвентаризація каси, перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій, документальна перевірка прибуткових і видаткових касових операцій.

У процесі аудиторської перевірки проведення інвентаризації не належить до числа обов'язкових процедур, які використовує аудитор для підтвердження достовірності даних за статтею «Каса» активу балансу. Аудитор у цьому разі може скористатися результатами внутрішнього контролю.

Особлива увага аудитора має бути зосереджена на правильності оформлення касових документів: чи є на кожному документі розписки одержувачів грошей, чи погашаються касові документи штампом або написом «Оплачено» із зазначенням дати, чи немає підчисток і виправлень.

Під час перевірки звіту касира й прикладених до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів, прикладених до звіту, із записами в журналі реєстрації, щоб переконатися в повноті обліку касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності в сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причини. Щоб перевірити, як дотримано встановлений ліміт залишку грошів у касі, необхідно зіставити фактичні залишки грошей на окремі дати й у середньому за місяць із лімітом залишку. При підрахунку фактичних залишків грошей у касі вилучається готівка, призначена для виплати заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, пенсій і премій.

Використання готівки за цільовим призначенням перевіряють зіставленням даних про одержання в банку грошей із даними про їхнє витрачання. Для цього використовують дані звітів касира з доданими

документами, дані облікових регістрів з дебету й кредиту рахунку 30 «Каса» і журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Своєчасність і повноту внесення в банк невикористаних грошових сум перевіряють шляхом зіставлення дати й суми зарахування грошів на рахунок відповідно до виписки банку з датою закінчення масової виплати грошей, зазначеною в дозвільному написі на платіжних відомостях, і депонування заробітної плати та інших невиплачених сум, а також із датою та сумою оприбуткування грошей у касу за іншими надходженнями.

Перевіряючи касові операції, необхідно встановити їхню законність, достовірність і господарську доцільність.

Особливо ретельно аналізують повноту й своєчасність оприбуткування в касу грошей, одержаних із банку. Повноту й своєчасність оприбуткування грошей у касу, одержаних із поточних рахунків підприємств у банку, встановлюють шляхом зустрічної й взаємної звірки даних банківських виписок із рахунків підприємств, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів у касовій книзі.

Для того, щоб впевнитись у повноті оприбуткування грошей за реалізовані товарно-матеріальні цінності, варто перевірити звіти про їхній рух і запису за рахунками обліку їхньої реалізації (кредитові записи за рахунком реалізації (за готівку) зіставляють із дебетовими записами з рахунку каси). У разі розбіжностей необхідно перевірити сутність зазначених операцій й встановити причини відхилень.

Під час проведення аудиту правильності виплати грошей за платіжними відомостями варто вибірково встановити, чи всі записані в розрахунково-платіжні відомості особи практично працювали на підприємстві і чи немає серед них підставних осіб, на яких виписується заробітна плата з метою її привласнення. Такі факти виявляють шляхом звіряння даних відомості на виплату заробітної плати з показниками обліку особового складу й табелів, з наказами про зарахування на роботу й звільнення, з даними первинних документів про нарахування заробітної плати.

Здійснюючи аудит касових операцій, варто перевірити правильність підрахунку оборотів за прибутком і видатком у касових звітах, визначення залишків на кінець звітного періоду й перенесення їх з однієї сторінки на іншу та відповідність залишку з рахунку 30 «Каса» за звітом касира на кінець місяця залишку за рахунком 30 «Каса» у Головній книзі.

Перевіряючи касові операції, варто встановити відповідність кореспонденції рахунків чинним положенням і правилам ведення

бухгалтерського і фінансового обліку. Для цього звіти касира й прикладені до них документи зіставляють із даними регістрів бухгалтерського обліку.

Вивчаючи факти надходження грошей на поточні рахунки в банках, потрібно перевірити правильність і повноту гарантування їх за виписками банку, бухгалтерськими регістрами й звітами касира.

Під час перевірки правильності списання коштів із рахунку в банку особливу увагу доцільно звернути на своєчасність і повноту оприбуткування та цільового використання готівки, одержаної в банку.

На підставі даних акту інвентаризації каси й групувальних відомостей порушень касової дисципліни складають відповідний розділ аудиторського звіту (висновку), де відображають встановлені факти недоліків в організації й веденні касових операцій із посиланням на додані до аудиторського звіту (висновку) групувальні відомості порушень і аналітичні таблиці.

Організація і методика аудиту безготівкових операцій

Метою проведення аудиту безготівкових операцій є висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об’єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності безготівково-розрахункових операцій.

Операції на рахунках у банку підлягають суцільній перевірці. Джерелами даних для аудиту операцій на рахунках у банках є виписки банку з особових рахунків і прикладені до них документи, а також записи в облікових регістрах за рахунком 31 «Рахунки в банках». Насамперед необхідно звірити залишки коштів, відображених у витягах за відповідними рахунками, із залишками коштів, що значаться за обліковими даними. Однак рівність залишків не гарантує тотожності оборотів за виписками банку й за балансовим рахунком, оскільки під час обробки виписок може бути допущене навмисне зменшення оборотів за дебетом і кредитом рахунку на однакову суму з метою приховати зловживання. Тому варто перевірити відповідність оборотів за дебетом і кредитом рахунка за виписками банку за кожний місяць даним оборотів за обліковими реєстрами. Важливо також перевірити повноту й достовірність банківських виписок і прикладених до них документів. Повноту банківських виписок встановлюють за їхньою нумерацією за сторінками й перенесенням залишку коштів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці.

Крім того, необхідно впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними й підтверджені відповідними справжніми (автентичними) документами. Трапляються випадки, коли їх підробляють або прикладають не повністю, що дає змогу, застосовуючи неправильну кореспонденцію рахунків, приховувати в обліку зловживання на значні суми. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошів і дати здійснення операцій) необхідно провести зустрічну перевірку платіжних документів, які зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами в банку або в контрагента з операції. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових регістрах, бо деколи зловживання можуть бути приховані шляхом складання неправильних бухгалтерських записів (проведень), не підтверджених документами, а також сторнувальних записів без документальних підтверджень і без дійсної споживи або неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з однієї сторінки регістру на іншу.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності та обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, з даними виписки банку й записами на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками» або на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами». У цьому разі за прибутковими документами перевіряють повноту й правильність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо є сумніви в справжності документів чи достовірності операцій, варто провести їхню зустрічну перевірку в постачальників продукції.

Перевіряючи видаткові банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі оплачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дасть змогу згодом перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках і вжити заходів щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди.

Перевіркою сутності банківських документів встановлюють, чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата рахунків інших організацій, які не стосуються підприємства, що перевіряється.

Під час перевірки операцій за акредитивами варто звірити залишки сум і обороти за витягами банку із записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одночасно з'ясовують причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою: чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона

застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Далі перевіряють повноту й своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з лімітованими й нелімітованими чековими книжками аналізують із погляду їхньої правильності, характеру й повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилася оплата лімітованими чеками видатків, які не включаються в авансові звіти підзвітних осіб як здійснені готівкою.

Після встановлення подібних фактів варто визначити розмір завданого підприємству збитку й винних осіб. Необхідно також перевірити, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, відображений на корінці останнього використаного чека, із залишком на дату перевірки за рахунком 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», а також із залишком за витягом банку. Залишок грошів на кінець місяця за витягом банку інколи не збігається з залишком ліміту за лімітованою книжкою. Це пояснюється тим, що видані з лімітованих книжок чеки не були до кінця місяця пред'явлені одержувачами в банк до оплати.

Здійснюючи перевірку операцій на рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», варто встановити, чи відповідають залишки коштів, відображені у виписці банку, залишку коштів, який рахується за обліком; повноту й достовірність банківських виписок і прикладених до них документів; правильність операцій і справжність банківських виписок і первинних документів, правильність кореспонденції рахунків за операціями на поточних рахунках в іноземній валюті й записів в облікових регістрах. Особливу увагу звертають на повноту зарахування на транзитні валютні рахунки валютної виручки, що надійшла на адресу підприємства.

Ретельно вивчають обґрунтованість списання грошей із рахунків підприємства в банках у дебет рахунків витрат, прибутків і збитків тощо.

Кожний випадок порушення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку перевіряється за первинними документами для того, щоб з'ясувати, чи не призвело це до навмисного перекручення облікових і звітних даних.

Грошовими документами, які знаходяться в касі, є поштові марки, марки державного мита, векселі, оплачені путівки в санаторії, будинки відпочинку тощо. Перевірка грошових документів починається з повної їхньої інвентаризації та складання відповідного акту. Передусім необхідно встановити відповідність залишків даних аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 33 «Інші кошти».

За даними аналітичного обліку необхідно встановити своєчасність і правильність оприбуткування грошових документів у кількісному й сумовому вираженні на рахунок 33 «Інші кошти».

Перевіркою операцій щодо придбання і видавання путівок у санаторії, будинки відпочинку тощо необхідно з'ясувати, за рахунок яких джерел вони були придбані, яку частину їхньої вартості не оплачують одержувачі, чи своєчасно й у повному обсязі надходять у касу гроші від одержувачів путівок, чи видають путівки працівникам за узгодженням із профспілковим комітетом, чи немає випадків видачі путівок особам, які не працюють на певному підприємстві. Крім того, варто встановити розмір недоплачених сум у касу підприємства, причин та осіб, винних у порушенні встановленого порядку видачі путівок та їхньої оплати.

Аудитом грошових коштів у дорозі необхідно встановити законність і обґрунтованість кожного запису за рахунком 33 «Інші кошти». Своєчасність і повноту зарахування грошових коштів у дорозі на відповідні рахунки в банках встановлюють звірянням записів за кредитом рахунка 33 «Інші кошти» (субрахунок 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті») і дебетом рахунків, призначених для обліку грошових коштів. У цьому разі з'ясовують, чи немає серед сум у дорозі нестач готівки в касі або фактів привласнення цих сум окремими посадовими особами.

Встановлюють тривалість перебування окремих сум коштів у дорозі, оприбуткування їх на початок наступного місяця на рахунок у банку.

На рахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» враховується грошовий виторг від реалізації товарів, переведень у банк через інкасаторів або пошту. Кошти, здані безпосередньо в банк, на згаданому вище рахунку враховують тільки в тому випадку, коли вони здані у вечірню касу наприкінці останнього робочого дня, а зараховані на рахунок підприємства в перший день наступного місяця.

Основою записів зазначених операцій у дебет рахунка 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» є квитанції установ банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей про здавання виторгу інкасаторам банку, а в кредит – виписки банку [8].

Завдання аудитора – перевірити повноту й своєчасність зарахування на рахунки в банках кожної суми виторгу.

Для встановлення можливих зловживань за кожною сумою на рахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» (з минулим терміном перерахування) дебет рахунка зіставляють із документами, що підтверджують

відправлення грошів, а кредит – з випискою банку або прибутковим касовим ордером.

Велике значення має аудит дотримання законодавчих норм щодо здійснення розрахункових операцій, зокрема розрахунків із підзвітними особами.

Аудит розрахунків із підзвітними особами виконують суцільним порядком. У цьому разі аудитор керується граничними норми добових витрат визначено абзацом 6 пп. 170.9.1 ПКУ для цілей оподаткування ПДФО [2].

Найважливішими завданнями аудиту розрахунків із підзвітними особами є: перевірка дотримання правил видавання авансів; контроль за своєчасністю здавання авансових звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до авансових звітів, а також своєчасності повернення невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних із господарського погляду витрат.

Джерелами аудиту є: накази й розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикладеними до них виправдувальними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими й видатковими касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Аудитор перевіряє, чи подала підзвітна особа протягом трьох днів після повернення з відрядження або після виконання доручення авансовий звіт про використання підзвітних сум; чи до авансового звіту додані: посвідчення на відрядження, оформлене в установленому порядку (з відмітками про вибуття і прибуття), залізничний та інші квитки, копії товарних чеків, приймальні акти або розписки осіб, що прийняли від підзвітної особи придбані цінності тощо.

Аудитору варто встановити, чи визначено коло осіб, які мають право одержувати підзвітні суми. До осіб, які не звітували за одержані гроші в підзвіт, застосовують заходи щодо погашення заборгованості з нарахованої заробітної плати або через суд. Крім того, аудитор з’ясовує, чи не було випадків видавання авансів за наявності заборгованості за попередньо одержані суми або видавання грошей особам, які не числяться в штаті. Також необхідно перевірити, чи не видавався аванс у розмірі, що значно перевищує потребу.

Робоча документація з аудиту безготівкових розрахунків наведена у додатку Ж.

Організація і методика аудиту розрахункових операцій і дебіторської заборгованості

Метою проведення аудиту розрахункових операцій є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо розрахункових операцій на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, що регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Головним завданням аудиту розрахунків є:

1) встановлення реальної дебіторської та кредиторської заборгованості;

2) перевірка наявності простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості;

3) встановлення дебіторської і кредиторської заборгованості по яких минув строк позивної давнини;

4) перевірка правильності списання заборгованості, строк якої минув;

5) перевірка правильності обліку дебіторської і кредиторської заборгованості;

6) перевірка правильності й обґрунтованості списання заборгованості;

7) перевірка нарахування резерву сумнівних боргів.

Реальність балансу може бути забезпечена тільки внаслідок ретельної перевірки (інвентаризації) всіх його статей. Тому аудитору доцільно починати перевірку стану розрахунків з аналізу матеріалів інвентаризації розрахунків. Інвентаризація розрахунків полягає у виявленні фактичних залишків сум на рахунках. В акті результатів інвентаризації розрахунків варто вказати назви проінвентаризованих рахунків, записати суми непогодженої й простроченої дебіторської заборгованості та безнадійних боргів. За названими різновидами заборгованості до акту інвентаризації розрахунків має прикладатися довідка із зазначенням суми заборгованості, та значитися, з якого часу й на підставі яких документів.

Отже, аналіз матеріалів інвентаризації розрахунків дає можливість аудитору зосередити увагу на ретельнішій перевірці розрахунків, за якими встановлено різні розходження.

Аудит розрахункових операцій варто починати з аналізу правильності оплати за відвантажені матеріальні цінності, а також повноти списання відвантажених цінностей.

Під час перевірки необхідно встановити, чи правильно відображені за статтями балансу відповідні залишки заборгованості. Для цього порівнюють залишки за кожним різновидом розрахунків на одну й ту саму дату за даними

аналітичного обліку із залишками за синтетичним рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», Головною книгою й балансом. За наявності розходжень варто перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним покупцем чи замовником. Такі розходження є наслідком занедбаності обліку розрахункових операцій або результат зловживань.

Кожна сума дебіторської заборгованості на окремих рахунках розглядається аудитором з погляду виникнення боргу, причин і давності створення заборгованості, реальності її одержання. Під час аудиту дебіторської заборгованості розрізняють такі її категорії: поточну; неоплачену в строк; заборгованість за строком давності, що минув; спірну; безнадійну.

Під час перевірки розрахунків із покупцями встановлюють, чи укладені домов поставки продукції, чи правильно вираховуються суми за прийняту покупцем продукцію. Перевіряють повноту й своєчасність розрахунків покупців за прийняту ними продукцію. З цією метою проводять інвентаризацію розрахунків, висилають копії картки аналітичного обліку розрахунків (контокорентні виписки) при розрахунках з іногородніми покупцями (організації-кредитори висилають організаціям-дебіторам). Підприємство-дебітор повертає картку протягом 10 днів із дня одержання. З покупцями з цього самого міста складається акт взаємозвірки.

Одним з важливих завдань аудитові є перевірка розрахунків за претензіями за невиконання договірних зобов’язань.

Існує декілька груп претензій:

– до постачальників і підрядників за виявлені під час перевірки їхніх рахунків завищення обсягів виконаних робіт, недопостачання товарів, завищення цін і тарифів, завищення сум унаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам або технічним умовам, за простої з вини постачальників;

– до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла в дорозі, і за зайві сплачені суми під час перевезення 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).

Претензії про відшкодування вартості продукції (товарів), якої бракує, неналежної якості або некомплектної й сплату штрафу за постачання такої

продукції (товарів) пред'являють протягом місяця, а претензії за іншими підставами – протягом двох місяців.

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

Недотримання строків пред'явлення претензій часто використовується для приховання фактів крадіжок матеріальних цінностей. Тому потрібно вивчити причини відмови постачальників або транспортних організацій у задоволенні претензії, протоколи розгляду претензійних справ у суді.

У разі нестачі товарів у дорозі варто перевірити наявність комерційних актів і правильність їхнього оформлення.

Аудитори з'ясовують обґрунтованість претензій, встановлюють винних осіб, суму шкоди, завданої підприємству шляхом погашення необґрунтованих претензій.

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків ведуться на балансовому рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Перевіряючи такі розрахунки, аудитор насамперед повинен проаналізувати розрахунки за нестачами й крадіжками та встановити, чи дотримано строки і порядок розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їхнє відшкодування. Особливо ретельно необхідно вивчити факти списання нестач і втрат на витрати виробництва. Зокрема, аудитор перевіряє правильність і своєчасність оформлення матеріалів за претензіями про нестачі й крадіжки, встановлює чи не було випадків повернення судом матеріалів із нестач і псування з причин неналежного оформлення матеріалів. Важливо з'ясувати причини виникнення нестач і псування (поганий стан складських приміщень, порушення правил приймання й відпуску матеріальних цінностей за кількістю та якістю з один підрозділу (цеху) в інший). Варто також з'ясувати, чи правильно визначено суму збитків (сума збитків розраховується за ринковими цінами даної місцевості). Крім того, аудитор з'ясовує, чи забезпечено на підприємстві відшкодування матеріальних збитків (нестач, розтрат), чи організовано контроль за утриманням заборгованості за виконавчими аркушами.

У процесі господарської діяльності між суб'єктами господарювання виникають та погашаються взаємні зобов'язання. Стан поточних зобов'язань і розрахунків найточніше відображає рівень організації в суб'єкта господарювання виробничої й торговельної діяльності, а також бухгалтерського обліку. Тому дуже важливо проведення аудиту розрахунків, а саме дебіторської заборгованості.

Аудитор повинен знати, що згідно з вимогами П(С)БО актив визнається тільки у випадку, коли існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод. Безнадійна дебіторська заборгованість має бути усунена зі складу активів.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги списується за рахунок резерву сумнівних боргів. Якщо резерву не вистачає то залишок відноситься на витрати періоду – Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

Інші різновиди дебіторської заборгованості у разі визнання її безнадійною списуються безпосередньо на витрати періоду (рахунок 944).

Аудитор перевіряє розрахунки за виданими авансами. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків видані аванси потрібно обліковувати на рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Аудитору необхідно проаналізувати дебетові залишки за рахунками 36, 63, 68, видані аванси перенести в Дт 371 [8].

Реалізація виробничих запасів і необоротних активів не є головною діяльністю підприємства, тому для приведення у відповідність з Інструкцією про застосування Плану рахунків таку дебіторську заборгованість необхідно відображати на рахунку Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»:

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги має відображатися на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Для приведення у відповідність з вимогами П(С)БО та Інструкції про застосування Плану рахунків рекомендується списати безнадійну заборгованість на витрати періоду. Якщо це безнадійна заборгованість минулих періодів. то робиться такий запис – Дт 44 Кт38, якщо поточного – Дт 944 Кт 38.

Варто пам’ятати, що рахунок 38 може мати тільки кредитове сальдо. За кредитом рахунку відображається нарахування резерву сумнівних боргів, а за дебетом – списання безнадійної заборгованості. У разі недостатності нарахованого резерву безнадійна дебіторська заборгованість списується безпосередньо на витрати періоду (рахунок 944).

У Балансі залишок за рахунком 38 на суму резерву зменшується первісна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, сума якої відображається у рядку 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги».

Робоча документація з аудиту дебіторської заборгованості наведена у додатку К.

Запитання для самоконтролю

1. Що є метою аудиту готівкових операцій?
2. Які завдання стоять перед аудитом готівкових розрахунків?
3. Якими нормативними документами регламентується порядок здійснення операцій і з готівкою в національній валюті?
4. Як скласти програму аудиту готівкових розрахунків у національній валюті?
5. Що є метою безготівкових розрахунків?
6. Які завдання стоять перед аудитом безготівкових розрахунків?
7. Якими нормативними документами регламентується порядок здійснення безготівкових операцій?
8. Як скласти програму аудиту безготівкових операцій?
9. Яка дебіторська заборгованість визнається оборотним активом?
10. Які різновиди дебіторської заборгованості ви знаєте?
11. Як скласти програму аудиту дебіторської заборгованості?
12. Охарактеризуйте етапи аудиторської перевірки дебіторської заборгованості.

8 АУДИТ ДОВГОСТРОКОВИХ І КОРОТКОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Організація і методика аудиту довгострокових та короткострокових зобов'язань

Метою аудиту зобов'язань підприємства є встановлення об'єктивної інформації про суми зобов'язань, відображених у фінансової звітності, складання думки аудитором про достовірність, законність, повноту та об'єктивність відображених у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операцій, донесення цієї думки через аудиторський висновок до користувачів інформації.

Головним завданням аудиту зобов'язань підприємства є:

– у разі встановлення помилок, фактів обману або інших відхилень від норми в безготівкових розрахунках на прохання клієнта надати консультацію щодо їхнього виправлення;

– внести пропозиції щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю безготівкових розрахунків;

– у процесі перевірки аудитор може вказати на шляхи покращання системи розрахунків, запропонувати оптимальніші рішення.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає порядок формування та відображення в звітності інформації про зобов'язання та забезпечення [11].

Аудитор повинен знати, що обов'язки підприємства розглядаються як його зобов'язання, якщо вони:

1) існують нині і є наслідком минулих господарських операцій (наприклад товарів чи послуг) або подій (зазнані чи ймовірні збитки, за які підприємство відповідальне). Необхідно відрізняти теперішні та майбутні зобов'язання. Так, рішення керівництва підприємства придбати активи у майбутньому саме собою не призводить до виникнення зобов'язання;

2) пов'язані з необхідністю майбутніх платежів із метою збереження господарських зв'язків підприємства або відповідно до виконання нормальної підприємницької діяльності;

3) мають бути виконані неминуче. Економічні наслідки невиконання зобов'язання не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсі на користь іншої сторони;

4) мають визначений термін виконання, хоча точна дата може бути невідомою;

5) прийняті стосовно суб'єктів (юридичних чи фізичних осіб або їхньої групи), які можуть бути ідентифіковані якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання.

Найважливішим завданням аудитора під час проведення аудиту зобов'язань і забезпечень є ретельна перевірка правильності нарахування зобов'язань і забезпечень, своєчасності погашення зобов'язань, підтвердження перевіреної інформації.

Приступаючи до перевірки, аудитор має визначити область дослідження.

Аудит довгострокових кредитів

Ключовим нормативним документом, що регламентує сферу грошового кредитування, є Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001р. № 2664-III. Згідно з пунктом 3 частини першої статті 1 Закону «кошти, які надаються у позику юридичній або фізичній особі на визначений строк та під процент», є фінансовим кредитом, який, зі свого боку, належить до фінансових послуг.

З погляду цивільного законодавства кошти, що надаються одним суб'єктом господарської діяльності (кредитором) іншому (позичальнику) на умовах терміновості, платності, поворотності називаються кредитом, якщо кредитором є банк. Якщо кредитор не має такого статусу, то кошти, передані позичальникові на тих самих умовах, класифікуються як позика.

Аудитор повинен знати правила бухгалтерського обліку довгострокових кредитів:

1) згідно з пунктом 4 Н(С)БО № 1, пунктом 17 П(С)БО № 11 кредити банків та інші фінансові позики є зобов'язанням, правила їхнього обліку та відображення у фінансовій звітності регулюються П(С)БО № 11;

2) згідно з пунктом 6 П(С)БО № 15, пунктом 9.3 П(С)БО № 16 суми отриманих кредитів і позик не визнаються доходами, погашення отриманих позик (кредитів) не визнаються витратами;

3) згідно з пунктами 6–9 П(С)БО № 11 зобов'язання за фінансовими кредитами (позиками) класифікуються як довгострокові, якщо:

– строк їхнього погашення перевищує 12 місяців із дати балансу;

– вони підлягають погашенню протягом 12 місяців із дати балансу, але первісний строк погашення був більший ніж 12 місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення таких зобов'язань у довгострокові;

– порушено умови довгострокової кредитної угоди, яка передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора в разі погіршення фінансового стану позичальника, але кредитор до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання або подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців із дати балансу не очікується;

– згідно з Інструкцією № 291 облік довгострокових кредитів ведеться в розрізі валют, а також залежно від дотримання порядку погашення основної суми кредиту.

4) згідно з пунктами 4, 10 П(С)БО № 11 довгострокові кредити відображаються в балансі за теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів, яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства;

5) витрати, зазнані підприємством у зв'язку з нарахуванням та сплатою процентів за користування кредитами, належать до фінансових витрат, які відображаються у складі витрат поточного періоду в періоді їх визнання (нарахування). Облік витрат, пов'язаних з нарахуванням процентів, ведуть на субрахунку 951 «Відсотки за кредит»;

6) нараховані проценти звітного періоду за довгостроковими кредитами визнаються поточними зобов'язаннями, якщо строк їхньої сплати не перевищує 12 місяців із дати балансу. Вони обліковуються окремо від головної суми фінансового кредиту на субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками. Якщо строк сплати процентів перевищує 12 місяців із дати балансу, їх варто відображати у складі довгострокових зобов'язань окремо від основної суми кредиту (рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання»);

7) згідно з пунктами 8 П(С)БО № 7, 11 П(С)БО № 8, 14 П(С)БО № 9 витрати на сплату процентів за користування кредитами не включаються до первісної вартості основних засобів і нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу, первісної вартості запасів;

8) заборгованість за фінансовими кредитами, а також сумою нарахованих процентів, вираженою в іноземній валюті, вважається монетарною заборгованістю. Курсові різниці за такою заборгованістю визначаються на дату балансу і на дату здійснення розрахунків і відображаються у складі інших доходів (субрахунок 974 «Витрати від не операційних курсових різниць) або інших доходів (субрахунок 744 «Дохід від не операційної курсової різниці»).

Крім того, аудитор повинен перевірити дотримання правил бухгалтерського обліку короткострокових кредитів:

1) згідно з пунктом 11 П(С)БО № 11 та Інструкцією № 291 зобов'язання за фінансовими кредитами (позиками) класифікуються як короткострокові, якщо:

– строк їхнього погашення не перевищує 12 місяців із дати балансу;

– вони є поточною частиною довгострокового боргу (підлягають погашенню в найближчі 12 місяців);

– незалежно від первісних строків погашення є простроченими і підлягають погашенню на вимогу кредитора;

2) згідно з Інструкцією № 291 у складі короткострокових кредитів ведеться облік кредитів (позик) у розрізі валют, а також залежно від дотримання порядку погашення основної суми кредиту на таких субрахунках бухгалтерського обліку

3) згідно з пунктами 4, 12 П(С)БО № 11 короткострокові кредити відображаються в балансі у сумі погашення – недисконтованій сумі коштів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства;

4) нараховані проценти звітного періоду за короткостроковими кредитами визнаються поточними зобов'язаннями, якщо строк їхньої сплати не перевищує 12 місяців із дати балансу. Вони обліковуються окремо від основної суми фінансового кредиту на субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Отже, до об'єктів дослідження належать різновиди кредитів, які можуть одержувати позичальники; документи, необхідні для одержання кредиту; документи, що підтверджують одержання кредиту, його цільове використання, оплату відсотків та погашення кредитів, регістри обліку та фінансову звітність.

Здійснення кредитних операцій супроводжується виконанням таких облікових операцій:

– реєстрація і відкриття особового позикового рахунка позичальника в кредитній установі;

– операції з видавання кредиту;

– операції з оформлення документів, які супроводжують кредитну операцію;

– операції з погашення кредиту;

– операції з оплатою за користування кредитом;

– відображення в бухгалтерському обліку одержання, використання та погашення кредитів;

– відображення кредитних операцій у балансі підприємства, викладення інформації у примітках до звітності.

Із метою встановлення методу організації аудиторського дослідження зобов'язань перед банком та кількості необхідних аудиторських процедур для встановлення об'єктивної істини про інформацію, що підлягає підтвердженню аудиторським висновком, проводять тестування системи внутрішнього контролю.

Тести внутрішнього контролю повинні дати відповідь на такі запитання:

1. Чи розподілено несумісні обов'язки?
2. Чи здійснюються кредитні операції відповідно до чинного законодавства?
3. Чи всі кредитні операції за витратами санкціонуються відповідною особою?

Зразок тесту внутрішнього контролю зобов'язань перед банком наведено в додатку М.

Під час проведення аудиту кредитних операцій на підприємстві необхідно впевнитись у відсутності помилок та порушень.

Типовими помилками і порушеннями в операціях із кредитами є:

– оформлення операцій фіктивними документами;
– фальсифікація документів, записів;
– видавання кредитів без документів позичальника;
– видавання кредиту за умови часткової відсутності документів;
– внесення недостовірних даних у документи;
– видавання кредиту за документами, в яких є виправлення, приписки, підтверджені висновками;
– використання кредитів не за цільовим призначенням;
– привласнення кредитів.

Аудит інших довгострокових фінансових зобов'язань

До інших довгострокових фінансових зобов'язань належать: довгострокові векселя видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями й довгострокові зобов'язання з оренди.

Аудитор повинен встановити, якщо вексель використовується як цінний папір, то його вартість у бухгалтерському обліку має відображатися на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». У разі подальшої передачі такого векселя відповідні суми необхідно відобразити на рахунках 741 «Прибуток від реалізації фінансових інвестицій» і 971 «Собівартість реалізованих фінансових

інвестицій». Списання цих сум у порядку закриття обліку доходів і витрат відображається по рахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності».

Доходи й витрати повинні знайти відображення у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)». Залежно від того, до якого різновиду діяльності належить операція з векселем, доходи (витрати) у цій формі повинні відображатися як доходи (витрати) від операційної або неопераційної діяльності. Надходження у вигляді відсотків відображаються як доход за умови відповідності критеріям визнання доходу, установленим стандартом П(С)БО № 15.

Згідно із ч. 1 ст. 3 Закону України від 16.12.97 р. № 723/97-ВР «Про фінансовий лізинг» предметом договору лізингу може бути неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів. У цьому разі варто зважати на те, що у бухгалтерському обліку терміну «фінансовий лізинг» тотожний термін «фінансова оренда».

Відповідно до пункту 4 П(С)БО 14 «Оренда» фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом. Аудитору потрібно пам'ятати, що оренда вважається фінансовою за наявності принаймні однієї з наведених ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив із закінченням строку оренди;

2) орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів із початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер. Це дає змогу тільки орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

Зобов'язання за фінансовою орендою виникає у лізінгоодержувача.

Орендар (лізингоодержувач) відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансовий лізинг об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою:

– справедливою вартістю активу;

– теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Для проведення якісного аудиту необхідно перевіряти правильність оформлення договорів. Якщо в договорі фінансової оренди не зазначена орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Оскільки за П(С)БО 14 «Оренда» вартість обладнання відображається орендарем у періоді отримання об'єкта, то із загальної суми орендного платежу необхідно виділити ту частину, яка є фінансовими витратами орендаря і належить до звітного періоду. Такі витрати відображають на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати».

Фінансові витрати орендаря визначаються як добуток залишку його заборгованості з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період. Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду визначається як різниця між залишком зобов'язання на початок періоду і частиною орендного платежу (різниця між сумою орендного платежу і сумою фінансових витрат), сплаченого як компенсація вартості об'єкта.

Аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги

Розрахунки з постачальниками й підрядниками – розділ обліку, де поряд із перевіркою відображення операцій у системі бухгалтерського обліку, важливого значення набуває оцінка системи первинного обліку. Пов'язано це насамперед із тим, що практично всі документи, що оформляють операції цього розділу, надходять в організацію ззовні.

Розглянутій ділянці обліку властиві певні фактори ризику, обумовлені такими причинами:

– відсутність багаторазового контролю за первинними документами на стадії їхнього створення й перевірки (як це відбувається з документацією, створюваної на підприємстві);

– складність відновлення відсутніх і виправлення неправильно оформлених документів;

– більша ймовірність несвоєчасного надходження підтверджуючих документів;

– відсутність уніфікації значної частини первинних документів, що підтверджують здійснення цих операцій (особливо операцій, пов'язаних із розрахунками за зроблені послуги). Звідси ризик того, що первинна

документація може бути не визнана як підтверджуюча, у разі сумнівів у правильності оформлення документів та їхньої комплектності.

Фактори ризику, а також можливість різного роду зловживань обумовлюють необхідність попереднього дослідження системи первинного обліку в процесі аудиту розрахунків із постачальниками й підрядниками. Такий аналіз дозволить аудитору більш підготовлено підійти до проведення головних аудиторських процедур за цим розділом обліку, а також обґрунтовано визначити обсяги вибірки й способи відбору елементів у сукупність. Крім того, попередній аналіз системи первинного обліку дасть можливість оцінити якість первинної облікової документації, яка буде використовуватися аудитором як аудиторські докази.

Під час перевірки розрахунків із постачальниками й підрядниками необхідно з'ясувати документальну обґрунтованість здійснених операцій, переконатися в дійсності документів і правильності їхнього оформлення.

Аудитор під час перевірки повинен звернути увагу на таке:

– чи є договори на постачання продукції (виконання робіт, послуг) і правильність їхнього оформлення;

– за наявності кредиторської заборгованості необхідно встановити дату її виникнення і причину утворення;

– чи є заборгованість із минулим строком позовної давності, чи вживаються заходи стосовно її стягнення;

– чи сплачений ПДВ із суми авансових платежів, що надійшли в рахунок майбутніх поставок товарів або виконання робіт (послуг) на розрахунковий рахунок або отриманих у порядку часткової оплати по розрахункових документах за реалізовані товари (роботи, послуги);

– правильність ведення аналітичного обліку по рахунку 63, правильність складання бухгалтерських проводок по рахунку 63;

– відповідність записів аналітичного обліку записам у журналі-ордері № 3, головній книзі й балансі (у разі журнально-ордерної форми обліку);

– у разі надходження товарно-матеріальних цінностей, на які не отримані розрахункові документи, необхідно перевірити, чи значаться ці цінності, що надійшли, як оплачені, але перебувають у шляху або не вивезені зі складів постачальників і чи не значиться вартість цих цінностей як дебіторська заборгованість;

– чи здійснювалася інвентаризація розрахунків (необхідно переглянути результати й, у разі потреби, провести зустрічну перевірку розрахунків);

– повнота оприбуткування матеріальних цінностей. Необхідно зіставити дані про їхню кількість і вартість по платіжних документах з даними документів на їхнє оприбуткування (рахунків, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку, звітів руху продуктів і матеріалів;

– правильність установлення цін на матеріальні цінності: чи відповідають вони цінам, зазначеним у договорах поставки;

– правильність списання витрат із кредиту розрахунків із кредиторами на собівартість продукції (робіт, послуг);

– чи пред'являлися штрафні санкції постачальникам і підрядникам у разі порушення договірних зобов'язань;

– правильність відбиття операцій у разі оплати векселями;

– чи пред'являлися претензії постачальникам і підрядникам у випадку невідповідності цін і тарифів, обумовлених договорами; невідповідність якості стандартам або технічним умовам, за брак і простої, що виникли з вини постачальників або підрядників;

– наявність закордонних постачальників, які здійснюють поставку матеріалів за іноземну валюту. Необхідно уточнити, як ведеться облік курсових різниць, як ці курсові різниці списувалися, а також з'ясувати, чи вироблялося перерахування залишків по рахунку 63 на перше число відповідного кварталу.

Розглянемо аудиторські процедури, які можуть використовуватися залежно від результатів проведеного аналізу в програмі перевірки обліку розрахунків із постачальниками й підрядниками.

1. Перевірка достовірності (повноти й точності) фактів оприбуткування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), прийняття до обліку робіт, послуг.

За допомогою цієї процедури досягається впевненість у тому, що в організації присутня вся первинна документація по всіх цінностях, що надійшли, і всіх зроблених послугах за звітний період. Вибірку на певній ділянці доцільно здійснювати так: по операціях з надходження ТМЦ шляхом репрезентативної вибірки за допомогою випадкового або систематичного відбору, по операціях з придбання робіт, послуг шляхом непредставницької вибірки залежно від предмета договорів, їхньої вартості й інших факторів. До того ж аудитору варто звірити дані первинних прибуткових документів з договорами й на постачання з тим чи іншим постачальником. Потім необхідно перевірити наявність рахунків-фактур від постачальників по кожній конкретній угоді у журналі реєстрації рахунків-фактур. Після цього необхідно звірити

отримані дані з даними складського обліку або з інформацією від бухгалтерії про прийняті до обліку роботи й послуги.

2. Перевірка оперативності реєстрації фактів надходження сировини, надання послуг.

Аудитор має встановити причини розбіжностей (якщо такі є) між датами здійснення господарських операцій і строками їхньої реєстрації в обліку, а також з'ясувати, разовий чи систематичний характер мають такі факти. З бесіди з головним бухгалтером (або його заступником) аудитор повинен з'ясувати, у який спосіб і в які строки обробляються документи, що надійшли на підприємство, які головні канали надходження документів, чи ведеться їхня централізована реєстрація тощо. Корисно також ознайомитися з переліком постійних і разових контрагентів підприємства, до того ж документам останніх варто приділити особливу увагу.

3. Перевірка законності первинної облікової документації, якою оформляються операції по розрахунках із постачальниками й підрядниками.

Мета проведення цієї процедури – одержання достатньої кількості доказів того, що весь масив первинних документів має юридичну чинність (тобто дотримані всі вимоги до оформлення документації). До перевірки документації, що оформляє операції, по яких були виявлені розбіжності, варто підійти з особливою старанністю. За результатами проведення цієї процедури аудитор повинен виявити загальний рівень дотримання правил оформлення документів по певній ділянці та, виявивши порушення, відобразити їх в акті перевірки. Інформація за тими операціями, де документація відсутня або вони оформлені невірно (окремі реквізити відсутні або в документах є виправлення), обов'язково має бути врахована під час подальшої перевірки відбиття цих операцій на рахунках обліку.

4. Перевірка повноти й точності реєстрації документа в облікових регістрах.

Унаслідок цієї процедури аудитор одержує достатню кількість доказів того, що під час прийняття документів до обліку дотримані шість головних принципів:

– було досить підстав для реєстрації кожного документа;

– всі документи, якими оформляються операції, що підлягають перевірці, зареєстровані повністю;

– всі документи відображені відповідно до економічної сутності операції й по всіх документах зроблене точне кількісне та якісне перенесення даних у систему обліку;

– всі документи зареєстровані вчасно;

– всі документи зареєстровані у відповідних певній господарській операції облікових регістрах;

– кожний документ прийнятий до обліку одноразово.

Вибірка документів, які перевіряються у межах цієї процедури, повинна складатися з огляду на результати попередніх процедур. Особливу увагу варто приділити документам, на які не складені графіки документообігу, і операціям, по яких первинні документи відсутні або в них відсутні певні реквізити.

5. Перевірка реальності кредиторської заборгованості.

Мета цієї процедури – досягнення впевненості в тому, що заборгованість перед контрагентами значиться на рахунках обліку в реальних значеннях. Ця процедура – одна з найважливіших в аудиті розрахунків з постачальниками й підрядниками, оскільки операції із кредиторською заборгованістю й погашенням її наявними коштами становлять можливість для шахрайства, розтрат і перекручувань фінансової звітності. Аудитору необхідно знати типові способи здійснення і приховання подібних дій. Найзначніших розмірів шахрайство може досягати під час здійснення закупівельних операцій. Порушення під час закупівель можуть бути як простими (наприклад, пред'явлення як виправдувальні документи накладних і рахунків фіктивних фірм, що легко виявляється в процесі інвентаризації й звірень розрахунків), так і дуже складними, які майже неможливо розкрити за допомогою аудиторської перевірки, коли шахрайство здійснюється за взаємною домовленістю посадових осіб обох сторін угоди з метою забезпечення невірних касових виплат.

Аудитору варто переконатися також у тому, що за певний період не було випадків перекриття кредиторської заборгованості перед одним контрагентом дебіторською заборгованістю іншого. Крім того, суми кредиторської заборгованості з минулим строком позовної давності повинні бути вчасно списані на позареалізаційні доходи організації.

6. Перевірка розрахунків за неотфактурованими поставками.

За допомогою цієї процедури перевіряється відбиття на рахунках обліку операцій з одержання ТМЦ (робіт, послуг) від сторонніх організацій, не підтверджених протягом певного строку первинними документами. Відсутність підтверджуючих документів виявляється в процесі проведення аудиту системи первинного обліку з цього розділу. Під час перевірки необхідно брати до уваги, що аналітичний облік по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками» повинен забезпечувати одержання даних за неотфактурованими постачаннями та що матеріальні цінності (роботи, послуги) за

неотфактурованими постачаннями повинні бути враховані за цінами й на умовах, передбачених договором. Аудиторові варто переконатися в тому, що витребування документів за неотфактурованими постачаннями здійснюється в організації в розумний термін. У випадку неотфактурованих постачань, по яких підтверджувальні документи відсутні досить довгий час (мається на увазі, що на момент складання податкових й фінансових звітів документи ще не надійшли), аудитору необхідно переконатися в тому, що вхідний ПДВ за такими поставками не був прийнятий до відшкодування. Якщо підтверджувальні документи надійшли і є розбіжності в цінах і номенклатурі, то аудитору варто перевірити правильність коректування сум по відповідних позиціях на рахунках бухгалтерського обліку, які до моменту надходження документів уже були списані на витрати періоду, що перевіряється. Якщо коригуванню підлягають дані за попередні звітні періоди, то доцільно також перевірити правильність коректування відповідних податкових і фінансових звітів.

7. Перевірка розрахунків по векселях виданих і розрахунків по комерційних кредитах.

Якщо в організації практикується проведення розрахунків власними векселями, то аудиторові необхідно звернути увагу на те, що аналітичний облік по рахунку 63 повинен забезпечити можливість одержання даних у розрізі постачальників по виданих векселях, строк оплати яких не наступив, і по прострочених оплатою векселях. Крім того, по векселях, простроченим оплатою, з минулим строком позовної давності варто перевірити своєчасність списання кредиторської заборгованості на позареалізаційні доходи організації.

Якщо ТМЦ надійшли на умовах комерційного кредиту або кредиторська заборгованість забезпечена векселем і передбачає сплату постачальникові певного відсотка, то велике значення має облік відсотків по цих зобов’язаннях.

8. Перевірка розрахунків по претензіях.

Претензія пред’являється постачальникам, якщо рахунок постачальника оплачений й акцептований до надходження ТМЦ (надання робіт, виконання послуг), а під час приймання на склад виявилася нестача ТМЦ проти отфактурованої кількості або виявилися невідповідності прийнятих ТМЦ (робіт, послуг) за цінами, якості, номенклатурі проти обговорених у договорі величин. На незадоволені претензії постачальникові повинен бути пред’явлений позов.

Під час перевірки таких операцій аудитор повинен переконатися, що претензія дійсно була пред’явлена й що відображені на субрахунку

«Розрахунки по претензіях» суми відповідають значенням, вказаним у комерційному акті. Крім того, важливо, щоб претензія була пред'явлена вчасно, оскільки суд може відмовити в задоволенні позову. Нарешті, пакет документів, прикладених до претензії й позовних заяв, повинен бути доказовим, зокрема в ньому повинні бути, принаймні, претензійний розрахунок, комерційний акт про встановлену розбіжність у кількості та якості під час приймання ТМЦ (у якості – під час приймання виконаних робіт, зроблених послуг), претензійне посвідчення про повноваження учасників кількісного і якісного вибракування, документи, що підтверджують зроблені витрати, вартість яких відшкодовується за рахунок постачальника.

9. Перевірка обліку курсових різниць.

Якщо в організації є постачальники-нерезиденти або розрахунки між контрагентами-резидентами виробляються в гривнях, а в договорі сума зазначена в іноземній валюті, то в обліку виникають курсові різниці. Під час перевірки аудитор повинен переконатися в правильності розрахунку курсових різниць, віднесених на позареалізаційні доходи й витрати організації. Відповідно до Податкового кодексу України перерахування в гривні здійснюється за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції в іноземній валюті (у разі імпорту ТМЦ – на дату переходу права власності на імпортоване майно, у разі імпорту послуг – на дату фактичного споживання послуги), а також на звітну дату складання бухгалтерської звітності.

Аудит поточних зобов'язань за розрахунками з одержаних авансів

Варто знати, що поточні зобов'язання за одержаними авансами включають аванси, одержані від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт, послуг. Розрахунки за авансами одержаними належать до розрахунків за іншими операціями і обліковуються на субрахунку 681.

Аналітичний облік розрахунків ведуть окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами.

На цій ділянці аудитору потрібно приділити увагу правильності оформлення договорів, актів виконаних робіт. Варто перевірити, чи своєчасно відвантажується продукція, виконуються роботи, за якими одержані аванси.

Робоча документація з аудиту зобов'язань наведена у додатку М.

Аудит поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом та позабюджетних платежів

Податковим кодексом України встановлено перелік платежів до бюджету, порядок їх нарахування та терміни сплати. Усі податки та інші обов'язкові платежі обліковуються у розрізі їх видів. Тому основними напрямки аудиту розрахунків по всім видам податків є:

1) перевірка повноти нарахування платежів (чи включено підприємство до реєстру платників певного податку, правильність визначення фактичного оподаткованого обороту та ставки податку, правомірність застосування пільг з оподаткування);

2) перевірка повноти та своєчасності сплати платежів до бюджету;

3) контроль відображення в бухгалтерському обліку операцій по за усіма видами розрахунків;

4) перевірка своєчасності і правильності складання та подання податкової звітності до органів Державної фіскальної служби.

Для досягнення мети аудиту аудитор повинен зібрати інформацію – аудиторські докази, які допоможуть йому обгрунтувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності.

Для отримання доказів аудитор застосовує певні методи і прийоми, виконує аудиторські процедури. Потрібно зауважити, що взагалі під час аудиту виконуються не лише спеціальні тести, сам процес аудиту має багато спільного із загальнонауковим дослідженням. Методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції широко використовуються, наприклад, під час визначення ризику, суттєвості. Вибіркове дослідження потребує застосування прийомів загальної та математичної статистики, теорії ймовірності та інші.

Отже, аудитору необхідно перевірити обороти і залишки по рахунках 64 «Розрахунки по податках і платежах» в розрізі кожного податку та 65 «Розрахунки зі страхування» – щодо розрахунків з ЄСВ. Для цього дані відповідних синтетичних рахунків з головної книги порівнюють з даними аналітичних рахунків в журналі-ордері № 3. Крім того, доцільно перевірити оборотні відомості за вищеназваними рахунками.

Своєчасність і повноту розрахунків з бюджетом можна встановити визначаючи методом порівняння даних. Дані виписок банків та прикладених до них платіжних документів за датами платежів звіряються з обсягами нарахувань податків і зборів за даними з бухгалтерського обліку.

Методом перевірки кореспонденції за бухгалтерськими рахунками з операцій по нарахуванню та сплати податків, штрафних фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, встановлюються факти необґрунтованого включення податків до витрат виробництва чи обігу, сплати штрафів за рахунок підприємства замість посадових осіб, з вини яких допущено помилки.

Аудит розрахунків з учасниками

Під час перевірки інформації про розрахунки з учасниками й засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку аудитору доцільно використовувати рахунок 67 «Розрахунки з учасниками», за кредитом якого відображається збільшення заборгованості підприємства перед учасниками, а за дебетом – її зменшення, зокрема реінвестування доходів.

Варто пам'ятати, що аналітичний облік розрахунків з учасниками проводять за кожним засновником та за різновидами виплат.

Особливо ретельно перевіряють нарахування і виплату дивідендів. Дивіденди – платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників (довірених осіб власника) корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом частини її прибутку. До дивідендів не включаються виплати юридичної особи, пов'язані із зворотним викупом акцій, раніше емітованих такою юридичною особою.

Платник податку, який виплачує дивіденди своїм акціонерам, нараховує і утримує податок на дивіденди з нарахованої суми виплат за рахунок таких виплат незалежно від того, чи є емітент платником податку на прибуток. Зазначений податок вноситься до бюджету до або водночас із виплатою дивідендів.

Платник податку – емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди.

У разі, коли сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента за податком на прибуток звітного періоду, різниця переноситься на зменшення зобов'язань за податком на прибуток такого підприємства у майбутніх податкових періодах.

Податок на дивіденди не застосовується у разі виплати дивідендів у вигляді акцій, емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяк не змінює пропорцій участі всіх акціонерів у статутному фонді підприємства-емітента.

Запитання для самоконтролю

1. Сформулюйте завдання аудиту короткострокових та довгострокових зобов'язань?

2. Яким правилам повинен відповідати бухгалтерський облік довгострокових кредитів?

3. Які рахунки перевіряють у процесі аудиту векселів виданих?

4. Які правила обліку короткострокових кредитів?

5. На що треба звернути увагу у процесі аудиту кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги?

6. Які аудиторські процедури використовуються під час проведення аудиту обліку розрахунків з постачальниками й підрядниками?

9 АУДИТОРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

Відповідно до Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена зазвичай у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [3].

Метою проведення аудиту є висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та первинних документах інформації з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці.

Під час проведення перевірки з питань дотримання трудового законодавства суб'єктом господарювання та розрахунків з оплати праці аудитору необхідно виконати такі завдання:

1. Установити наявність внутрішніх документів, що регулюють у суб'єкта господарювання трудові відносини та питання оплати праці.
2. Установити дотримання у внутрішніх нормативних документах гарантій праці та її оплати, встановлених державою.
3. Перевірити, чи дотримується суб'єкт господарювання норм трудового законодавства, встановлених внутрішніми нормативними документами та чинним законодавством.
4. Перевірити достовірність інформації про використання робочого часу у суб'єкта господарювання.
5. Перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку в питаннях дотримання законодавства та розрахунків з оплати праці.
6. Дати оцінку повноти відображення здійснених операцій щодо розрахунків з оплати праці в бухгалтерському обліку.
7. Установити достовірність, об'єктивність, законність і повноту відображення операцій щодо розрахунків з оплати праці.
8. Перевірити дотримання суб'єктом господарювання податкового законодавства при утриманні податків.
9. Перевірити дотримання суб'єктом господарювання чинного законодавства щодо розрахунків із фондами, щодо соціального страхування і забезпечення.

Об'єктами аудиту праці та її оплати є трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства; політика оплати праці; зобов'язання з оплати праці; розрахунки за виплатами працівникам; нарахування і утримання із заробітної

плати.

Відповідно до цього, можна виділити такі джерела інформації аудиту розрахунків з оплати праці:

1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік розрахунків з оплати праці;

2) колективний договір;

3) положення про робочий час; положення про оплату праці; положення про преміювання;

4) контрольні журнали робочого часу;

5) посадові інструкції;

6) наказ про облікову політику;

7) інші накази по підприємству;

8) виробничо-фінансові плани, бізнес-плани;

9) трудові договори та контракти;

10) форми з обліку особового складу.

Крім того, для аудиторської перевірки розрахунків по оплаті праці аудитор користується такими документами: заяви про прийом, звільнення, трудова угода, акт виконаних робіт, накази: про прийняття на роботу, про відпустки, на відрядження, про роботу у вихідні й святкові дні, про премії, про доплати, на утримання із заробітної плати, підвищення заробітної плати, наряди та розцінки; особиста картка у відділі кадрів, табель обліку робочого часу, особовий рахунок робітника, лікарняний аркуш, записка про надання відпустки, штатний розклад, Положення про премії, розрахунково-платіжна відомість, розрахунковий листок, платіжні відомості на видачу авансу, заробітної плати, зведені регістри, Головна книга й баланс, оборотно-сальдові відомості по рахунках: 23, 30, 31, 641, 65, 661, 663, 91, 92, 93 [8, 12].

Операції із розрахунків з оплати праці має відображатися в облікових регістрах і фінансовій звітності як наведено у таблиці 9.1.

Таблиця 9.1 – Розкриття інформації по операціях із розрахунків з оплати праці в облікових регістрах та звітності

Назва рахунку	Регістри обліку	№ рядка у Балансі
1	2	3
64 «Розрахунки за податками й Платежами»	Журнал 3, відомість 3.6	Ряд. 1620 (Кт 64), 1135 (Дт 64)

Продовження таблиці 9.1

1	2	3
65 «Розрахунки зі страхування»	Журнал 5, 5А	Ряд. 1625 (Кт 65), 1135 (Дт 65)
66 «Розрахунки з оплати праці»	Журнал 5, 5А	Ряд. 1630

Аудит дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці може проводитися суцільним способом, вибірковим або комбінованим. Зазвичай така перевірка проводиться вибірковим способом, який передбачає перевірку інформація менше ніж 100 % генеральної сукупності.

Для прийняття рішення аудитором щодо методу перевірки та необхідної кількості аудиторських процедур необхідно провести тестування та дати оцінку системі внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку.

Мета тестування внутрішнього контролю:

– установити наявність внутрішніх нормативних документів, що регламентують трудові правовідносини між роботодавцем і працівниками;

– установити, чи розподілено несумісні обов’язки;

– перевірити, чи належним чином санкціонується та схвалюється нарахування заробітної плати, призначення допомоги за соціальним страхуванням;

– установити, чи належним чином ведуться документи з кадрового діловодства, з обліку праці та її оплати.

Зразок тесту наведено у додатку Л.

З’ясувавши метод організації перевірки та кількість необхідних аудиторських процедур, які дадуть можливість встановити об’єктивну істину щодо інформації з питань дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці, виконавець аудиту складає робочу програму. Робоча програма повинна охоплювати такі питання:

– перевірка наявності внутрішніх нормативних документів, що регулюють трудові відносини на підприємстві;

– відповідність встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці та її оплати у внутрішніх нормативних документах чинному законодавству;

– дотримання на підприємстві встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці та її оплати;

– перевірка вхідних залишків у розрахунках з оплати праці;

– перевірка реальності операцій по заробітній платі, відображених в обліку;

– перевірка повноти відображення в обліку операцій по заробітній платі;

– перевірка правильності нарахувань на заробітну плату та утримань із неї;

– перевірка своєчасності видачі заробітної плати;

– перевірка правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;

– перевірка достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства, стану розрахунків із заробітної плати та з державними цільовими фондами.

Зразок оформлення програми аудиту розрахунків з оплати праці наведено в додатку Л.

Важливим моментом у проведенні аудиту є перевірка оформлення трудових взаємовідносин.

Контрактна форма трудового договору передбачена ст. 21 КЗпП, а порядок висновку й розірвання трудових контрактів регулюється: Положенням № 170, постановою КМУ № 597 (затверджена типова форма контракту з керівником державного підприємства), Наказом № 23 (затверджена типова форма контракту із працівником) [3].

Контракт є особливою формою строкового трудового договору, у якому умови (термін дії, права, обов’язку, відповідальність сторін, порядок матеріального забезпечення й організації праці працівників, розірвання договору) можуть установлюватися угодою сторін. Існує також безстроковий договір, тобто на невизначений строк і договір на час виконання певної роботи.

Контракт укладається в письмовій формі, що є обов’язковою умовою, і підписується роботодавцем і працівником, якого приймають на роботу (п. 3 ст. 24 КЗпП і п. 7 Положення № 170). Після підписання контракту оформляється наказ про прийом на роботу і надається працівникові під розпис. На підставі цього наказу провадиться запис у трудовій книжці працівника.

Під час вивчення колективного договору аудитору необхідно з’ясувати, чи передбачені у ньому та як дотримуються такі взаємні обов’язки сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: зміни в організації виробництва і праці; нормування й оплата праці, встановлення форм, систем, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій тощо); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; участь трудового колективу у формуванні, розподілі й використанні

прибутку підприємства (якщо це передбачено статутом); режим роботи, тривалість робочого часу і відпочинку; умови охорони праці; забезпечення житлово-побутового, культурного, медичного обслуговування, організації оздоровлення і відпочинку працівників; гарантії діяльності профспілкової чи інших представницьких організацій; умови регулювання фондів оплати праці та встановлення міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці; порядок надання у разі простою підприємства, установи, організації з незалежних від працівників причин відпусток без збереження заробітної плати або з частковим її збереженням; перелік посад, робіт і професій, які мають ненормований характер праці для правомірності віднесення відповідної суми відпускних на витрати підприємства; право підприємства надавати матеріальну допомогу працівникам, зокрема на оздоровлення; право підприємства надавати позики своїм працівникам (для обґрунтування відповідних дій перед податківцями).

Штатний розклад підприємства – це документ, в якому визначений чисельний склад працівників із вказівкою їхніх посад й окладів, а також установлений місячний фонд заробітної плати. Найменування посад у штатному розкладі повинне відповідати Класифікатору професій ДК 003:2010. Аудитор має звернути увагу на те, що якщо в штатному розкладі є вакантні місця, підприємство повинне було сповістити про це в державну службу зайнятості шляхом надання форм № 3-ПН (про попит на робочу силу (вакансії)) – він подається не пізніше 10 робочих днів із дня відкриття вакансії на підприємстві, а також № 4-ПН (про заплановане масове вивільнення працівників) – його необхідно подати не пізніше ніж за два місяці до проведення масового вивільнення.

У процесі перевірки аудитору варто ознайомитися з розпорядницькими документами по кадрах.

Після перевірки дотримання діючого законодавства України оформлення трудових взаємовідносин аудитор переходить до аудиту порядку нарахування оплати праці.

Методологічні основи формування інформації про виплату заробітної плати визначені П(С)БУ 26 [11]. Головними законодавчими й нормативними документами з питань нарахування заробітної плати є: Закон про оплату праці, Закон про відпустки, Порядок № 100 «Про вирахування середньої заробітної плати», Інструкція № 5 й інші документи.

Аудитор визначає, яка оплата праці застосовується на підприємстві, і відповідно вибирає шлях перевірки. За погодинної оплати праці, коли оплата проводиться за тарифом за один час роботи або окладу за відпрацьований годину на підприємстві, з'ясовується обґрунтованість застосування тарифних ставок та дотримання умов контрактів; за відрядної, коли оплата провадиться за виконаний обсяг роботи, наприклад за обсяг продаж, обсяг виготовлених деталей тощо, з'ясовується виконання кількісних та якісних показників, правильність використання норм та розцінок.

Відповідно до цього, найважливішими завданнями аудиту заробітної плати є:

1) перевірка правильності визначення витрат робочого часу й облік праці; перевірка правильності нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до кількості та якості затраченої ними праці;

2) виявлення фактичного обсягу фонду заробітної плати всьому колективу підприємства і здійснення контролю як за складовими частинами (відділами, цехами тощо), так і загалом по підприємству.

3) облік кожної суми нарахованої заробітної плати працівником підприємства як складової частини витрат підприємства за господарськими процесами відповідно до місця й об'єкта застосування праці;

4) контроль правильності використання заробітної плати в кожному підрозділі підприємства і встановлення відповідності за зниження продуктивності праці; відображення всіх витрат по заробітній платі на рахунках бухгалтерського обліку.

Під час перевірки правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю необхідно звернути увагу на лікарняний листок із підписами та печаткою лікарні, який є підставою для нарахування такої виплати. Оскільки розмір допомоги розраховується з огляду на стаж роботи, необхідно перевірити стаж роботи працівника.

Перевіряючи дотримання на підприємстві трудового законодавства, аудитор може встановити, як здійснюється оформлення співробітників під час їхнього приймання та звільнення, стан обліку робочого часу співробітників, особливість побудови системи оплати праці тощо. Необхідно встановити, чи немає повторного нарахування сум за раніше виплаченими первинними документами (табелями, нарядами, накопичувальними обліковими листами та разовими документами).

Особливої уваги потребує перевірка та здійснення арифметичних підрахунків у нарядах, виписаних на осіб, які відсутні в списковому складі

підприємства і тих, що працювали короткий час, нарядах на виправлення браку та переробку неякісно виконаних робіт, а також розрахункових відомостях. Особливе значення надається встановленню фактів включення до витрат виробництва (обігу) витрат з оплати праці робітників, зайнятих в інших різновидах діяльності (в обслуговуючій і соціально-культурній сферах, а також визначення розміру витрат з оплати праці, відображених у складі виробничих витрат чи витрат обігу, правильності віднесення цих витрат до фонду оплати праці. Також необхідно проаналізувати правильність утримання із заробітної плати ПДРО, військового збору, аліментів, нарахування ЄСВ а також обґрунтованість розрахунків із депонентами, шляхом перевірки платіжних відомостей, дати виникнення і суми депонентської заборгованості, кількості депонентів, звірки сум за розрахунками з депонентами. Наступним кроком є перевірка обґрунтованості і правильності нарахування премій, надбавок, доплат (у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов праці, за понаднормові години, за простої, за роботу в тяжких та шкідливих умовах), виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за годину тощо.

Аудитор повинен здійснити вибіркову перевірку правильності утримання податку з доходів фізичних осіб та військового збору. У процесі перевірки розрахунків по відпустках потрібно встановити повноту включення до розрахунку виплат під час визначення середнього заробітку, правильність визначення, середньомісячної та середньоденної заробітної плати, суми оплати під час відпустки.

Під час перевірки чисельності працівників підприємства може бути встановлено неправильне визначення середньоспискової чисельності й відповідне відображення її у звітності. На підставі розрахунку чисельності працівників необхідно перевірити правильність розрахунків з оплати праці.

Варто також зіставити фактичну чисельність працівників із чисельністю, що відображена в розрахунку платежів з оплати праці, перевірити наявність трудових книжок працюючих.

Контроль правильності обліку відпрацьованого часу необхідно проводити на підставі перевірки правильності оформлення табеля обліку робочого часу і розрахунків відпрацьованого часу.

Під час перевірки правильності визначення обсягів виконаних робіт, виявленні приписок треба сконцентруватися на розрахунках основної й додаткової оплати праці у всіх галузях та за категоріями працівників.

Виплату заробітної плати за трудовими угодами, укладеними з приватними особами, необхідно перевіряти за обсягом виконаних робіт, правильністю визначення розцінок і сум, виплачених після закінчення робіт. Необхідно перевірити зміст трудової угоди, наявність у ній даних про виконавця, дотримання строків виконання робіт, відповідність обсягу, наведеному в трудовій угоді та акті приймання робіт, правильність і повноту проведення розрахунку за виконану роботу.

Перевірку розрахунків з оплати праці відповідно до виконаних робіт і передбачених принципів оплати можна поєднати з перевіркою реальності підсумків. Необхідно встановити відповідність підсумків Книги обліку розрахунків з оплати праці та платіжних відомостей по заробітній платі.

Аудитор повинен знати, що господарські операції по розрахунках із працівниками в бухгалтерському обліку повинні відображатися на підставі первинних документів, створених з огляду на вимоги ст. 9 Закону № 996 і Положення № 88, згідно з п. 2.4 якого первинні документи повинні заповнюватися на бланках типових форм, затверджених Мінстатом України, або на самостійно виготовлених бланках, однак вони повинні мати обов'язкові реквізити, установлені цим Положенням.

Типові форми з первинного обліку оплати праці наведено в таблиці 9.2.

Таблиця 9.2 – Типові форми первинного обліку з оплати праці

Шифр типової форми	Назва типової форми
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати
П-13	Табель обліку використання робочого часу
П-14	Табель обліку використання робочого часу
П-15	Список осіб, які працювали
П-16	Листок обліку простоїв
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-50	Розрахункова відомість
П-51	Розрахункова відомість
П-52	Розрахунок заробітної плати
П-53	Платіжна відомість
П-54	Особовий рахунок
П-54А	Особовий рахунок
П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Первинні документи з оплати праці, що необхідно перевірити можна подати у вигляді таблиці 9.3.

Таблиця 9.3 – Перевірка первинних документів з розрахунків з оплати праці

Назва рахунку	Первинні документи
64 «Розрахунки за податками й Платежами»	Розрахунки бухгалтерії, податкові накладні, виписки банку, платіжні доручення тощо
65 «Розрахунки зі страхування»	Розрахунки та довідки бухгалтерії, виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, ВКО, ПКО, платіжні доручення тощо
66 «Розрахунки з оплати праці»	Розрахунково-платіжні відомості, виписки банку, ВКО, маршрутні листи, накази по підприємству про прийняття на роботу (про звільнення), листки з обліку кадрів, особові картки працівників, табелі обліку використання робочого часу, наряди на відрядні роботи, рапорти про виробіток, відомості обліку депонованої заробітної плати

У процесі перевірки рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» потрібно встановити: особливості оплати праці, що використовується на підприємстві (погодинна, погодинно-преміальна, відрядна, відрядно-преміальна тощо); порядок використання тарифних ставок або умов договору при погодинній оплати праці, а також норм і розцінок – у разі відрядної; правильність оформлення трудової угоди з залученими зі сторони працівниками (назва документа, місце, дата його складання, назва підприємства, посада, прізвище, ім’я, по батькові залученого працівника, зміст угоди із зазначенням зобов’язань зі сторони підприємства і працівника, термін здачі виконаних робіт, форма оплати, вимоги щодо якості роботи, термін і порядок оплати праці працівника, адреса сторін і підписи, печатка підприємства); оплату часткового браку (або повного, але такого, що виник не з вини працівника) за заниженими розцінками. Якщо брак пов’язаний зі скритим дефектом матеріалу або був виявлений після приймання технічним контролем – то повна оплата; доплати за

сумісництво, виконання роботи тимчасово відсутнього працівника, у зв'язку з відхиленням від нормальних умов праці, за роботу в надурочний час, в тяжких і шкідливих умовах; правильність оплати: а) простою не з вини працівника (за умови, що він попередив адміністрацію про початок простою, то не нижче 2/3 тарифної ставки); б) браку не з вини працівника (2/3 тарифної ставки погодинника); в) роботи в нічний час (відповідно до договору); г) роботи в надурочний час (перші дві години – полуторний розмір; наступні години – подвійний розмір оплати праці); д) роботи в святкові дні (не менше, ніж за подвійними ставками відрядних розцінок (погодинної ставки)); правильність оплати відпусток; нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності (на підставі листка тимчасової непрацездатності лікувального закладу); правильність утримань з заробітної плати: ПДФО, військового збору відрахувань ЄСВ, погашення заборгованості по раніше виданих авансах, утримань за виконавчими листами, за товари, продані в кредит, квартплати, плати за утримання дитини в дитячих дошкільних установах, відшкодування матеріального збитку тощо; включення до сукупного доходу сум, виплачених під час відшкодування відрядних витрат понад встановлені норми; правильність доплати до середнього заробітку в період відкриття виробництва нової продукції; утримання з ініціативи адміністрації (за матеріальний збиток, брак, непогашені підзвітні суми, непогашені безвідсоткові позики тощо); наявність договору про повну матеріальну відповідальність у разі утримання матеріального збитку з працівника в повному розмірі; порядок арифметичних підрахунків; відповідність показників балансу, Головної книги і аналітичного обліку по рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» на однакову дату.

Перевіряючи виплату премій та інших заохочень, необхідно з'ясувати, чи виконані всі умови, за яких може бути виплачена премія.

Аудитор, перевіряючи розрахунки зі страхування, вивчає своєчасність і повноту утримань із нарахованої заробітної плати. Найбільша увага приділяється податку з доходів фізичних осіб. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку. Підтверджується законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством.

Єдиний соціальний внесок сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці. Облік розрахунків за страхуванням здійснюють на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», де ведеться облік розрахунків за ЄСВ, зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, зі страховими організаціями за страхування майна працівників підприємств.

За даними договорів страхування, що укладаються зі страховими компаніями, платіжних доручень і особистих рахунків працівників визначаються факти перерахувань грошових коштів із рахунків підприємства на користь працівника за договорами добровільного страхування. Суми страхового відшкодування оподатковуються податком із доходів фізичних осіб під час їхньої виплати. Під час перевірки нарахувань та утримань із заробітної плати повинні бути оформлені відповідні робочі документи аудитора.

Останнім кроком є зіставлення даних, відображених у регістрах синтетичного та аналітичного обліку з даними фінансової, статистичної та податкової звітності. Отже, сальдо рахунку 66 у формі № 1 «Баланс» переноситься в рядок 1630 «Поточні зобов'язання по оплаті праці», а витрати на оплату праці за звітний період показуються у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» – у рядку 2505 «Витрати на оплату праці». Крім того, інформація щодо нарахування і виплати заробітної плати використовується для складання звітів по Формі 1-ДФ, та звітності в ЕСВ. За результатами перевірки складається аудиторський висновок, що є документом, складеним відповідно до стандартів аудиту та таким, що передбачає надання впевненості по відношенню відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, використаним під час її складання.

Робоча документація з аудиту оплати праці наведена у додатку Л.

Запитання для самоконтролю

1. Наведіть перелік нормативних документів, що регламентують трудові відносини між найманими працівниками та роботодавцями.
2. Сформулюйте мету і завдання аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці.
3. Який Закон України є базовим із питань оплати праці?
4. У який спосіб держава регулює питання оплати праці?
5. Яким документом регулюються соціально-трудові відносини між найманими працівниками й адміністрацією?
6. Назвіть головні положення колективного договору.

10 АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ І ПЛАТЕЖІВ

Аудит поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом та позабюджетних платежів

Платниками податків є юридичні й фізичні особи, на які, відповідно до законодавчих актів, покладено обов'язок сплачувати податки. Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті.

Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції, робіт, послуг, вартість продукції, зокрема митна. Або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Метою аудиту розрахунків із бюджетом є висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їхнього нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету.

Головне завдання аудиту розрахунків із бюджетом – ретельна перевірка правильності нарахування податків і зборів та своєчасності їхньої сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком.

Функціональні завдання – консультування платників податків і зборів із питань оподаткування з метою своєчасних і правильних розрахунків із бюджетом, а також із метою уникнення переплат та попередження фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їхніх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування.

Узагальнена інформація про розрахунки підприємства за всіма різновидами платежів до бюджету, зокрема податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, обліковується на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством; для кожного податку передбачена своя ставка, строк сплати, об'єкт оподаткування, регламентуючий документ тощо.

Під час проведення аудиту варто керуватися законами України та іншими нормативними документами, що регулюють питання податків, які діяли на час нарахування та сплати податків.

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їхня сплата, списання тощо.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має такі субрахунки:

– 641 «Розрахунки за податками»: ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

– 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»: ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

– 643 «Податкові зобов'язання»: ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену відповідно до суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

– 644 «Податковий кредит»: ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їхніми різновидами.

Проведення аудиту розрахунків із бюджетом ускладнюється наявними розбіжностями між бухгалтерським і податковим обліком. Насамперед це стосується податку на прибуток.

Особливу увагу аудитор має зосередити на виконанні Правил бухгалтерського обліку сум податків і зборів:

1. Згідно з Інструкцією № 291 кожний податок розраховується і сплачується до бюджету окремо, тому аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за їхніми різновидами.

2. Згідно з П(С)БО № 8 непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, включаються до первісної вартості придбаного нематеріального активу.

3. До первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО № 7 включаються державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів, суми ввізного мита

4. Джерелами нарахування податків і зборів є: прибуток підприємства (щодо податку на прибуток); виручка від реалізації (всі податки, які включаються до ціни товару: ПДВ, акцизний збір, збір на розвиток виноградарства, податок на рекламу тощо); доходи фізичних осіб, які

виплачуються підприємством (податок із доходів фізичних осіб, стосовно яких підприємство є податковим агентом); собівартість активів, запасів, основних фондів, що придбаваються (щодо тих податків та зборів, які сплачуються у зв'язку з придбанням відповідного різновиду запасів, зокрема державне мито); собівартість продукції (послуг, робіт), що виготовляється (щодо податків та зборів, які можуть бути класифіковані або як прямі витрати на виробництво, або як загальновиробничі витрати, зокрема комунальний податок і податок із власників транспортних засобів); витрати періоду (податки та збори, які можуть бути класифіковані як адміністративні, збутові тощо).

5. Суми ПДВ, сплачені покупцем у складі передплат і авансів для придбання запасів, основних засобів або нематеріальних активів, призначених для використання в оподатковуваних операціях, що відносяться до господарської діяльності, відображають за дебетом рахунку 641 і кредитом 644. У разі отримання попередньо сплачених активів виконують проводку Дт 644 Кт 63, 68, 37 тощо.

6. Суми ПДВ, отримані продавцем у складі передплат і авансів, відображають за дебетом субрахунку 643 і кредитом 641. У разі відвантаження попередньо сплачених активів виконують проводку Дт 70, 71, 74 Кт 643.

Велика кількість податків і зборів, недосконалість податкового законодавства, великий податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення тієї самої операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві тощо, збільшують властивий ризик підприємства. А з урахуванням великих штрафів, які накладаються на підприємства за порушення податкового законодавства, та пені, що стягується за прострочення платежів, аудиторський ризик збільшується.

Тому аудит розрахунків із бюджетом є одним із найтрудомісткіших, найскладніших і найвідповідальніших в аудиторській практиці.

Ще до початку роботи аудитору з метою зниження свого підприємницького ризику необхідно обумовити всі питання перевірки цих розрахунків із клієнтом і відбити їх у договорі, в загальному плані та програмі.

Доцільно чітко встановити і погодити обсяг перевірки (період, що перевіряється, різновиди податків тощо) та метод організації перевірки (суцільний, вибірковий). Зазвичай правильність нарахування податків і зборів та своєчасність їхньої сплати проводять суцільним методом. Суцільний метод організації перевірки дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудозатрат, що, зі свого боку, збільшує плату за аудит.

Підприємство може забажати проведення аудиту шляхом вибіркової перевірки. У такому разі аудитор повинен провести вибірку відповідно до національного нормативу МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки» і обов'язково документально оформити всю проведену роботу відповідно до національного нормативу МСА 230 «Документація».

У процесі проведення аудиту розрахунків із бюджетом необхідно:

– установити перелік податків і зборів, які сплачує підприємство;

– досконало вивчити нормативні документи щодо кожного зі сплачуваних податків і зборів;

– установити предметну область досліджень;

– перевірити повноту і правильність відображення бази оподаткування щодо кожного податку чи збору;

– перевірити правильність застосування ставок податків і зборів, а також арифметичні розрахунки з нарахування податків;

– перевірити законність та обґрунтованість застосування пільг щодо податків і зборів;

– перевірити повноту і своєчасність сплати платежів і зборів до бюджету;

– перевірити правильність складених декларацій, розрахунків за платежами до бюджету і своєчасність їхнього подання до податкового органу;

– перевірити правильність відображення розрахунків із бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;

– надати клієнту інформацію про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і фактів обману та рекомендації щодо їхнього виправлення;

– залежно від мети перевірки, різновиду аудиту та завдань, одержаних від клієнта, підготувати висновок (якщо перевірялося тільки одне питання) або інформацію для складання загального висновку (у процесі загального аудиту) відповідно до вимог МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» або МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення»[9];

– скласти й підписати акт виконаних робіт;

– обговорити з клієнтом питання щодо продовження співпраці.

У процесі перевірки податку на додану вартість використовують Реєстр виданих та отриманих податкових накладних (табл. 13.6).

Під час перевірки ПДВ важливо пам'ятати про дату, яка вважається датою виникнення податкових зобов'язань. Це буде дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталися раніше.

Датою виникнення права на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

– дата списання коштів із рахунка платника;

– дата отримання накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Під час перевірки бази оподаткування акцизним податком варто зважати на те, що датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулася подія, яка настала раніше:

– дата зарахування коштів від покупця;

– або дата відвантаження продукції (товарів).

Здійснюючи аудит розрахунків з податку на прибуток підприємств, аудитор має почати з перевірки фінансової звітності. Адже згідно з ПКУ прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень податкового кодексу.

Крім того, необхідно приділити увагу правильності застосування ставок податку та обчислення об'єкта оподаткування.

У процесі перевірки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) варто зважати на те, що відповідно до Податкового кодексу України застосовується базова ставка 18 % [2] до усієї бази оподаткування, незалежно від її розміру щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Отже, аудитор має перевірити таку документацію:

– відомості з нарахування заробітної плати;

– наявність заяв та підстав для застосування податкової соціальної пільги;

– декларації по формі 1-ДФ;

– платіжні документи з виплати заробітної плати та перерахування ПДФО.

У процесі перевірки бази оподаткування іншими податками використовують аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, інформацію

первинного та зведеного обліку, регістри оперативного та позабалансового обліку, інвентарні картки тощо.

З метою перевірки своєчасності та повноти оплати обрахованих податків використовують інформацію аналітичних рахунків до рахунка 64 «Розрахунки з бюджетом» та відповідні первинні документи.

Результати перевірки узагальнюються у робочій документації аудитора, на підставі якої здійснюється підготовка аудиторського висновку.

Запитання для самоконтролю

1. Яка мета і завдання аудиту розрахунків за податками та платежами?
2. Які правила обліку відстрочених податкових зобов'язань?
3. Які правила обліку сум податків і зборів?
4. Які головні завдання аудиту заробітної плати?
5. На що треба звернути увагу у процесі аудиту розрахунків із ПДВ?
6. На що треба звернути увагу під час аудиту розрахунків із ПДФО?
7. На що треба звернути увагу у процесі аудиту розрахунків із податку на прибуток?

11 АУДИТ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Метою аудиту витрат і собівартості продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства та собівартості продукції визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 9 «Запаси»; 16 «Витрати» [11].

Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси й операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності.

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути під час проведення дослідження операцій з обліку витрат, формуються об'єкти аудиту.

Об'єктами аудиту витрат діяльності підприємства є:

а) елементи облікової політики;

б) операції з обліку:

– витрат за елементами;

– собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг;

– витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг;

– адміністративних витрат;

– інших операційних витрат;

– фінансових витрат;

– інших витрат;

– надзвичайних витрат;

в) записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності;

г) інформація про порушення ведення обліку в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановах правоохоронних органів.

Аудит операцій з обліку витрат діяльності доцільно розпочинати з вивчення наказу про облікову політику на підприємстві: перевірити, чи дотримуються на підприємстві положень прийнятої облікової політики.

Необхідним для здійснення аудиту витрат є перевірка первинних документів, на підставі яких здійснюються записи на відповідних рахунках.

Наступним кроком є перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності відповідно до норм П(С)БО № 16 «Витрати».

У процесі проведення аудиторської перевірки необхідно також приділити увагу правильності класифікації витрат.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох різновидів продукції (загальновиробничі), що включають до собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), які відрізняються своєю функціональною роллю у виробничому процесі.

Аудитор має перевірити правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку згаданих вище витрат в розрізі структурних підрозділів, статей витрат.

Непрямі витрати займають значну питому вагу у собівартості продукції. Аудит загальновиробничих витрат доцільно розпочати з перевірки правильності й обґрунтованості складених на підприємстві кошторисів витрат. У процесі аудиту фактичні комплексні витрати насамперед порівнюють із затвердженими кошторисами як по окремих статтях, так і загалом. У разі виявлення фактів необґрунтованого завищення кошторисів витрат їх необхідно скоригувати з фактичними сумами витрат. Аудитору варто вивчати причини економії і перевитрат по кожній статті витрат. Досліджуючи фактичні загальновиробничі витрати, потрібно зважати на те, що нераціональна економія коштів по окремих статтях, якщо вона пов'язана з невиконанням планів і намічених заходів, є негативним показником роботи окремих служб підприємства і, зрештою, наносить збитки на інших дільницях.

Аудитор повинен пам'ятати, що трапляються випадки перекручення звітності шляхом регулювання витрат у розрізі окремих статей кошторису. У цьому разі необґрунтовано зменшують витрати по тих статтях кошторису, де допущено перевитрати, і відповідно зменшують витрати по тих статтях кошторису, по яких є економія коштів. Такі факти можна виявити порівнянням сум, вказаних у звітах, з розміром витрат по відповідних регістрах аналітичного обліку. Також необхідно перевірити правильність їхнього віднесення по первинних документах на окремі статті витрат.

У процесі перевірки загальновиробничих витрат з'ясовують обґрунтованість списання товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів по різного роду актах, бухгалтерських довідках та інших документах; правильність віднесення на виробничі витрати вартості нестач, втрат від псування матеріальних цінностей, які варто відшкодувати за рахунок винних осіб.

Аудитор має знати, що загальновиробничими називаються витрати, які пов'язані з управлінням, обслуговуванням і організацією виробництва на підприємстві. До складу загальновиробничих витрат належать:

− витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарата управління цехів і ділянок, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, інші грошові й матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договору тощо; відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цехів і ділянок, інші витрати на утримання апарату керування);

− амортизація основних засобів й інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

− амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

− витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення. До цієї статті належать витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією технологічного устаткування, транспортних засобів, цехових приміщень, будинків, споруд, зокрема витрати на дезінфекцію, дератизацію виробничих приміщень тощо.

Аудитор повинен знати, що витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування розподіляються між різновидами робіт (послуг) пропорційно величині цих витрат за годину роботи машин та устаткування і тривалості роботи під час виконання відповідного різновиду (послуг) або за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства.

До пускових витрат належать витрати, пов'язані з освоєнням нових потужностей виробництва, що включаються у собівартість робіт протягом періоду, визначеного проектно-технічною документацією, а також витрати для виконання планових перевірок стану устаткування, виконання періодичних регламентних робіт, передбачених відповідною проектно-технічною документацією, і розподіляються на період часу виконання цих робіт. Ці витрати визначаються кошторисом, а їхнє погашення починається з місяця, що випливає за місяцем підписання акту про закінчення випробувань або спробної експлуатації об'єкта:

− витрати на удосконалення технології й організації виробництва;

− витрати на дезінфекцію і дератизацію;

− витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів виробничого призначення і утримання санітарних зон;

− витрати на охорону навколишнього середовища;

− витрати на обслуговування виробничого процесу;

− витрати по податках і цільових платежах загальновиробничого характеру.

Аудитор перевіряє правильність перенесення витрат із рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за мінусом повернень і залишків на рахунок 23 «Виробництво». Аудитор також перевіряє правильність ведення аналітичного обліку.

Найчастіше загальновиробничі витрати кожен місяць списують на рахунки виробництва пропорційно заробітній платі виробничих робітників. Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» щомісячно закривається і сальдо він не має.

На деяких підприємствах, де використовується однорідна сировина для виготовлення виробів однакової трудомісткості, розподіл загальновиробничих витрат проводять пропорційно обраній базі або вартості сировини й головних матеріалів.

Відомо, що до статті «Адміністративні витрати» належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством, що передбачають:

− витрати на утримання апарату управління підприємством й іншим загальногосподарським персоналом (оплата праці персоналу, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; інші грошові та матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договорові; відрахування на соціальні заходи);

− витрати на службові відрядження;

− представницькі й організаційні витрати;

− витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів й інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (матеріали на зміст будинків, опалення, висвітлення, вивіз сміття, профдезінфекція, охорона майна);

− витрати на професійні послуги (юридичні, експертні з оцінки майна, аудиторські та інші послуги);

− витрати на зв’язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телексні, факс, Інтернет тощо);

− амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання;

− витрати по податках і цільових платежах загальногосподарського характеру. До цієї статті включаються: податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, які включаються у виробничі витрати, зокрема плата за землю, займану адміністративно-управлінськими приміщеннями; комунальний податок, розрахований відповідно до чисельності адміністративного персоналу; податок із власників транспортних засобів на автомобілі, використовувані апаратом керування підприємства; інші обов'язкові збори й платежі, передбачені чинним законодавством;

− витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку (крім витрат під час прийому платежів від населення тощо);

− витрати на врегулювання суперечок у судових органах;

− інші витрати загальногосподарського призначення. До цієї статті витрат включаються витрати на підготовку й перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; підписку періодичних професійних видань та інші, що не були включені у вказані вище статті.

Адміністративні витрати розподіляються пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання і експлуатацію машин і устаткування.

Аудитор повинен знати, що до «Витрат на збут» належать такі витрати:

− витрати на оплату праці й утримання персоналу, який забезпечує збут послуг;

− відрахування на соціальні заходи;

− витрати на дослідження ринку, рекламу, участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, інформаційні послуги;

− витрати на виготовлення розрахункових книжок;

− амортизація і ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;

− амортизація нематеріальних активів відділу збуту;

− відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати;

− обслуговування і перевірки технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування;

− інші витрати, пов'язані зі збутом послуг.

До статті «Інші операційні витрати» включаються:

− витрати на дослідження і розробки;

− резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості;

− втрати від операційних курсових різниць;

− втрати від знецінювання запасів, застосування яких втратило економічну доцільність;

− витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення;

− інші витрати операційної діяльності.

Невиробничі витрати аудитори перевіряють суцільним методом. Кожну суму вивчають на підставі первинних документів, а в разі необхідності проводять інвентаризацію або виробничі експерименти. Важливим питанням аудиту є перевірка правильності й економічної обґрунтованості розподілу загальновиробничих і загальногосподарських витрат між виробами, а також між товарною продукцією і незавершеним виробництвом.

Аудитор зобов'язаний перевірити:

– чи доцільно і економно витрачаються кошти, виділені на утримання апарату управління підприємством;

– чи немає випадків неекономного витрачання канцтоварів;

– чи ведеться контроль за поштово-телеграфними витратами.

За результатами перевірки аудитор розробляє пропозиції, направлені на усунення причин, які спричиняють підвищення собівартості товарної продукції.

Джерелами аудиту є рядки Головної книги, відомості № 12, 15, журнали-ордери № 10, 10/1.

Одним із найважливіших напрямів аудиту прямих витрат є вивчення поелементного складу і структури витрат в динаміці за ряд років, що дозволяє аудиторам намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат належать матеріальні витрати (за мінусом вартості повернених відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби, амортизацію основних фондів; інші заходи.

В елементі «Матеріальні затрати» знаходять відображення вартість придбаних зі сторони сировини і матеріалів, покупні матеріали, комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру, природничої сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх типів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і отримання норм їхнього витрачання на виробництво продукції. Встановлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів, яка формується відповідно до цін їхнього придбання (не включаючи на додану вартість), націнок (надбавок),

комісійних винагород постачальницьких організацій, вартості послуг товарної біржі, митних зборів, плату за перевезення, зберігання і доставку. У вартість матеріальних ресурсів включаються також витрати підприємства на придбання тари й упаковки. Аудитору необхідно звернути увагу на обґрунтованість виключення з витрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їхньої оцінки.

Важливим елементом, що формує собівартість продукції і належить до перевірці, є «Витрати на оплату праці». У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, включаючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсаційні виплати, а також затрати на оплату праці робітників, які зайняті в головній діяльності, але які не перебувають в штаті підприємства.

У цьому разі аудитор зважає на те, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, вирахування виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів відповідно до прийнятих на підприємстві форм і систем оплати праці, включаються в собівартість в повній сумі за відповідними розрахунковими документами.

За роботи, виконані особою, яка не перебуває в штаті організації та не зареєстрована в податковому органі як платник податку з доходів, оплата по трудових договорах, договору підряду та іншим договорам громадсько-правового характеру включається в елемент «Витрати на оплату праці».

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв’язку з підвищенням цін й індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною тощо). Під час перевірки витрат на оплату праці аудитор також бере до уваги те, що в них входить: вартість продукції, вартість безкоштовно видаваних окремим категоріям робітників предметів фірмового одягу, обмундирування; виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці (виплати по районним коефіцієнтам і коефіцієнтом за роботу в пустелях, безводних і високогірних місцевостях, надбавки до заробітної плати за неперервний стаж роботи в районах з тяжкими природно-кліматичними умовами). Ретельному вивченню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за не відроблений на виробництві час. Значну частину цих затрат поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов’язків тощо. складають виплати винагород за вислугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв майбутніх витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату

винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість таких операцій по рахунку.

Необхідно мати на увазі, що витрати, нараховані в оплату відпусток, повинні включатись у фонд оплати праці звітного місяця тільки в сумі, яка приходиться на дні відпустки звітного місяця. У тісному зв'язку з цією статтею перевіряються «Відрахування на соціальні заходи». Аудитор встановлює правильність обов'язкових відрахувань від витрат на оплату праці за встановленими законодавством нормами нарахувань на фонд оплати праці. Перевіряючи статтю «Амортизація основних фондів», аудитор встановлює правильність і законність відображення суми амортизаційних відрахувань основних виробничих фондів. Вони мають розраховуватись відповідно до балансової вартості основних фондів і затверджених норм.

Особливо ретельно аудитор вивчає комплексну статтю «Інші витрати», куди входять витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом, або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності.

Керуючись галузевими методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, аудитор встановлює правильність групування витрат по статтях, розподілу їх за різновидами продукції, між звітними періодами, а також між готовою продукцією та залишками незавершеного виробництва.

Велике значення має встановлення наявності фактичних залишків незавершеного виробництва та їхньої реальної оцінки, оскільки від цього залежить достовірність показників собівартості товарної продукції, прибутку, відрахування від неї в бюджет, резервного капіталу, фондів.

Аудит витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підсукупності. У процесі проведення аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про встановлені суттєві відхилення під час перевірок попередніх розділів, аналізується, розглядається в сукупності щодо об'єктів калькуляції.

Оцінка системи внутрішнього контролю

Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції аудитору необхідно провести тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку і встановити, чи:

– визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до П(С)БО;

– не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;

– дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Перевірка достовірності показника собівартості продукції

Для визначення собівартості випущеної продукції має важливе значення правильне рахування залишків незавершеного виробництва.

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статті «Втрати від браку» і деяких інших статей, що відносяться зазвичай повністю на товарну продукцію. В окремих галузях промисловості з коротким циклом технологічного процесу як виняток допускається оцінка незавершеного виробництва тільки за фактичною собівартістю сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, виходячи із запланованої кількості.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад тощо.

Джерелом перевірки є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва. Необхідна також взаємна звірка звітних показників про витрати на виробництво.

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Залежно від різновиду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва в промисловості найчастіше виділяють: передільний метод – на підприємствах з однорідною за вихідним матеріалом і характером обробки масовою продукцією з неперервним технологічним процесом; позамовний метод – в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах, а також під час виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З’ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об’єктами калькулювання з метою встановлення того, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється. У промисловості, наприклад, використовується розподіл пропорційно сумі витрат на оплату праці, величині матеріальних затрат тощо.

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

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

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

Одним із найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури затрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих затрат з огляду на їхній економічний зміст належать: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості повернених відходів); затрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів; інші затрати.

У процесі аудиторської перевірки аудитор повинен проаналізувати також правильність використання обраних способів (варіантів) обліку випуску продукції і визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг).

Облік готової продукції, відвантаження і реалізації ведеться на рахунках 26 «Готова продукція» і 90 «Собівартість реалізації».

У процесі перевірки організації обліку відвантаження і реалізації продукції необхідно встановити і перевірити:

– наявність договорів на збут готової продукції і правильність їхнього оформлення;

– правильність оформлення документів і цін;

– ведення рахунка 90 «Собівартість реалізації продукції». Під час аудиту операцій із відвантаження та реалізації продукції необхідно звернути увагу на облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції. Такі витрати називаються комерційними (позавиробничими) і обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Для забезпечення правильного калькулювання собівартості кожного різновиду продукції і достовірності обліку результатів їхньої реалізації потрібні відповідні методичні підходи та їхнє відображення в обліковій політиці підприємства.

Із погляду дотримання облікової політики можуть бути допущені такі помилки:

– порушення вимоги незмінності вибраного на початку періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їхній відповідності нормативним документам (позамовний, попроцесний (простий), попередільний, нормативний методи калькуляції);

– помилки в розмежуванні й віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні й навпаки);

– помилки в нарахуванні зносу за основними засобами і віднесення на рахунки витрат;

– помилки в нарахуванні зносу за нематеріальними активами, малоцінними та швидкозношуваними предметами і віднесення сум зносу на витрати виробництва;

– недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат;

– безпідставне віднесення фактичних сум витрат за відрядженнями (особливо за кордон), представницьких витрат, витрат на рекламу, оплату аудиторських послуг та інших витрат і їхнє віднесення на витрати виробництва.

Досвід проведення аудиторських перевірок переконує, що можна виділити такі помилки (викривлення) під час ведення обліку витрат на виробництво:

– необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці тощо;

– внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут;

– необґрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;

– віднесення капітальних вкладень в основні засоби на витрати виробництва й обігу;

– внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких не обґрунтований;

– внесення витрат у собівартість без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;

– внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, у собівартість;

– внесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, у собівартість;

– внесення витрат на утримання невиробничих основних засобів у собівартість.

Виявлені помилки і порушення узагальнюють у робочому документі.

Отже, аудиторська перевірка витрат діяльності та собівартості продукції проводиться аудитором із використанням окремих методик згідно із розробленою програмою. Результати перевірки відображаються в аудиторському висновку.

Робоча документація з аудиту безготівкових витрат та собівартості продукції наведена у додатку Н.

Запитання для самоконтролю

1. Що є об'єктами аудиту витрат діяльності підприємства?
2. Які статті повинна включати калькуляція собівартості продукції?
3. Які існують методи калькулювання собівартості?
4. Як перевірити правильність включення статей витрат до собівартості?
5. Які документи необхідно перевірити у процесі аудиту непрямих витрат підприємства?
6. Які головні порушення можуть бути виявленні під час аудиту витрат та собівартості продукції?

12 АУДИТ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Методика аудиту доходів підприємства

Метою аудиту доходів є встановлення повноти й достовірності, відповідності первинним документам щодо визначення доходів та формування фінансових результатів у фінансовій звітності підприємства.

Для досягнення цієї мети необхідно:

– перевірити, чи відповідають показники за доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;

– перевірити достовірність показника прибутковості акцій;

– провести зіставлення показників за доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями;

– підтвердити або спростувати інформацію про доходи та фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати, аудиторським висновком.

Аудитор повинен знати, що діяльність підприємства підрозділяється на звичайну і надзвичайну. Відповідно до Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під звичайною діяльністю розуміють будь-яку головну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або які виникають унаслідок здійснення такої діяльності [11].

Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. До операцій, що супроводжують звичайну діяльність, належать курсові різниці, економічні санкції по господарських договорах, відсотки, дивіденди тощо.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і про які не передбачається, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді. Прикладами подій і операцій, що належать до надзвичайної діяльності, є: стихійні лиха (землетруси, зсуви, смерчі тощо), пожежі, техногенні аварії тощо.

Надзвичайність події або операції визначається насамперед характером діяльності підприємства, а не очікуваною частотою їхнього виникнення.

Звичайна діяльність підприємства відповідно до П(С)БО підрозділяється на операційну, фінансову й інвестиційну.

Операційна діяльність − це основна діяльність підприємства, а також інші різновиди діяльності підприємства, які не є інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Відповідно до Н(С)БО 1 до основної діяльності включають операції, пов'язані з виробництвом, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення підприємства і забезпечують найбільшу частину його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), для будівельної організації − з виконання будівельно-монтажних робіт, для страхової компанії − з надання послуг зі страхування тощо.

Однак операційна діяльність містить у собі не тільки основну, але й інші різновиди діяльності, що не належать до фінансового і інвестиційної.

Згідно з П(С)БО 15 Доход визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, що обумовлюють зріст власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена. Цей критерій визнання застосовується по кожній операції.

Не визнаються доходами такі надходження, як ПДВ, акцизний податок, інші податки й обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню в бюджетні й позабюджетні фонди. Так само не визнається сума надходження по договорах комісії, агентським й іншим договорам на користь комітента, суми попередньої оплати чи аванси, застава на погашення позички, а також надходження, що належать іншим особам.

Визнані доходи класифікуються за такими групами:

– доход чи виторг від реалізації продукції, робіт, послуг;

– інші операційні доходи;

– фінансові доходи;

– надзвичайні доходи.

Аудитор повинен знати правила визнання доходів підприємства:

1. Доход чи виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) визнається за наявності таких умов:

– покупцю передані ризики і вигоди, зв'язані з правом власності на продукцію чи товар;

– підприємство не здійснює надалі керування і контроль за реалізованою продукцією;

– сума доходу може бути вірогідно визначена;

– є імовірність, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства і витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути вірогідно визначені.

2. Доход не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, що є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

3. Доход, пов'язаний із наданням послуг, визнається відповідно до ступеня завершення операції на дату балансу у випадку, якщо він може бути вірогідно визначений.

4. Якщо доход чи виторг від надання послуг не може бути вірогідно оцінений і немає імовірності відшкодування цих витрат, то доход не визнається, а витрати не визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде вірогідно оцінена, то він буде визнаний за цією оцінкою.

Варто пам'ятати, що доход від реалізації продукції не коригується на величину сумнівної і безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

5. Цільове фінансування не визнається доходом, поки не має підтвердження того, що воно буде отримано підприємством і що підприємство виконає умови фінансування.

Отримане цільове фінансування визнається доходом того періоду, в якому були зроблені витрати.

Доходи, що виникають унаслідок використання активів іншими сторонами, визнаються у вигляді відсотків, роялті та дивідендів.

6. Для обліку й узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства призначений 7 клас рахунків. Рахунки з 70 по 78 – це рахунки, на яких відбиваються доходи. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства [8].

Особлива увага приділяється оцінці ступеня завершеності операції з надання послуг. Відповідно до пункту 11 П(С)БО 15 оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться методом:

а) вивчення виконаної роботи;

б) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;

в) визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Оцінка ступеня завершеності на підставі вивчення виконаної роботи близька до звичного підписання акта виконаних робіт, наданих послуг. Підписавши акт, сторони тим самим підтверджують факт вивчення наданих послуг і визначення ступеня їхньої готовності, оцінивши в певну суму.

Метод оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг доцільно застосовувати під час надання таких різновидів послуг, результат яких можна оцінити шляхом їхнього огляду. Він визначається або після закінчення (надання) робіт (послуг), або після завершення певного етапу робіт (послуг).

Застосування цього методу визначення доходу доцільно в тому випадку, якщо на певну дату можна визначити обсяг наданих послуг (у натуральному або грошовому вираженні).

Метод визначення доходу від надання послуг на певну дату доцільно застосовувати під час надання таких видів послуг, за якими:

− можна найбільше вірогідно визначити загальну суму очікуваних витрат, що понесе підприємство в зв'язку з наданням послуги;

− сума понесених витрат у зв'язку з наданням послуг знаходиться в прямо пропорційній залежності від обсягу наданих послуг.

Крім розглянутих вище методів оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг, пунктом 12 П(С)БО 15 передбачена можливість визначення доходу, пов'язаного з наданням послуг, шляхом рівномірного його нарахування за визначений період. Цей метод визначення доходу застосовують у тому випадку, якщо надані послуги складаються у виконанні невизначеної кількості операцій за певний період часу.

Варто пам'ятати, що на рахунку 71 «Інші операційні доходи» узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді.

До інших операційних доходів належать:

– доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);

– доходи від операційної оренди активів;

– доходи від операційних курсових різниць по операціям у іноземній валюті;

– сума одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржниками або одержані рішення господарського суду;

– доходи від списання кредиторської заборгованості, за якими минув строк позикової давнини;

– відшкодування раніше списаних активів;

– сума одержаних грантів і субсидій;

– інші доходи від операційної діяльності.

Аудитор перевіряє правильність відображення всіх інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), та віднесення одержаних доходів до статті «Інші операційні доходи».

Аудитору потрібно знати, що суми інших операційних доходів, отримані від реалізації інших оборотних активів, операційної оренди активів, повинні відображатися без урахування сум податку на додану вартість. Крім того, положення П(С)БО 15 «Дохід» не поширюються на доходи, пов'язані з договорами оренди.

Водночас необхідно пам'ятати, що у складі статті «Інші операційні доходи» відображаються отримані з бюджету та позабюджетних фондів суми житлових субсидій, вартість додаткових пільг щодо окремих категорій громадян, на державне регулювання цін для реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства. Так вугледобувні підприємства відображають отримані з державного бюджету кошти державної підтримки на покриття розрахункової собівартості (різниці між розрахунковою собівартістю і вартістю товарної продукції в цінах реалізації, що склалися на ринку вугілля у звітному періоді); сільськогосподарські товаровиробники показують отримані з бюджету кошти державної підтримки виробництва продукції тваринництва.

Під час проведення аудиту доходів від участі в капіталі перевіряється правильність відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Відповідно до П(С)БО 12 метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Аудитор повинен знати, що до асоційованих належать підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (більше 20 відсотків) пакет акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора.

Дочірнє підприємство – це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Спільна діяльність – це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» у разі, коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству та передає значні ризики та вигоди, які пов'язані з їхнім володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду повинна відображатися тільки та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству активів, яка припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів із визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу асоційованим (дочірнім, спільним) підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

У процесі проведення аудиту потрібно знати, що в разі, коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається тільки після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, мають відображатися повністю в період здійснення операції. Оцінку й облік фінансових інвестицій необхідно здійснювати за кожною фінансовою інвестицією.

Варто пам'ятати, що П(С)БО 15 «Доход» не поширюється на дивіденди, які підлягають одержанню за результатами фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі.

Під час проведення аудиту звертають увагу на правильність визначення інших фінансових доходів. До них належать дивіденди, відсотки та інші

доходи, отримані від фінансових інвестицій, за винятком доходів, які рахуються за методом участі в капіталі.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Відсотки – плата за використання грошових коштів, їхніх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (платежів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством із метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших зисків для інвестора.

У процесі проведення аудиту таких доходів перевіряється правильність визначення інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Доход від безоплатно отриманих оборотних активів визначається в повній сумі звітному періоді одержання таких активів. Водночас дохід від безоплатно отриманих необоротних активів визначається в сумі амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням.

Під час проведення перевірки необхідно мати на увазі, що доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів включаються без суми непрямих податків, нарахованих у процесі їхньої реалізації згідно з чинним податковим законодавством. Далі перевіряють правильність визначення фінансового результату.

Методика аудиту фінансових результатів

Приступаючи до перевірки достовірності й повноти відображення у звітності фінансових результатів, аудитору потрібно знати, що відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку чистий прибуток визначається протягом звітного періоду і включає прибуток, отриманий від усіх різновидів діяльності:

– валовий дохід (збиток);
– чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
– прибуток (збиток) від операційної діяльності;
– прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподатковування;
– прибуток або збиток від звичайної діяльності;
– прибуток або збиток від надзвичайних подій.

Чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом відрахування з доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

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

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового доходу (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут й інші операційні витрати.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподатковування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових й інших доходів (доходів), фінансових та інших витрат (збитків).

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності, що підлягає оподатковуванню, і сумою податків на прибуток. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збиткові від звичайної діяльності, що підлягає оподатковуванню, і сумі податків на прибуток.

Збитки (прибутки) від надзвичайних події (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи витрати на запобігання втратам від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за винятком суми страхового відшкодування і покриття утрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій, відбивають за винятком суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності й надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків із надзвичайного прибутку.

У бухгалтерському обліку для визначення результатів діяльності підприємства використовується рахунок 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності й надзвичайних подій.

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» відбивають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка у разі його закриття списують на рахунок 44 «Нерозподілені доходи (непокриті збитки)».

На рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного і минулого років, а також використаного в поточному році .

По кредиту рахунка відбивають збільшення прибутку від усіх різновидів діяльності, за дебетом збитки та використання прибутку.

Аудит оцінок за справедливою вартістю по П(С)БО

Аудитор повинен знати, що в П(С)БО 15 оцінка доходу визначається в таких ситуаціях:

1. У загальному випадку − «доход відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, отриманих або підлягаючих одержанню». Цей пункт стосується операцій із продажу активів за кошти й безкоштовне одержання активів.

2. У випадку відстрочення платежу, унаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю й номінальною сумою коштів або їхніх еквівалентів, що підлягають одержанню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

3. Під час проведення бартерних операцій неподібними активами − «сума доходу визнається по справедливій вартості активів, робіт, послуг, отриманих або підлягаючому одержанню підприємством, зменшеної або збільшеної відповідно на суму переданих або отриманих коштів і їхніх еквівалентів».

На практиці не завжди можливо визначити справедливу вартість отриманих активів. У цьому випадку П(С)БО 15 установлено, що дохід визнається по справедливій вартості активів, робіт, послуг (крім коштів і їхніх еквівалентів), переданих по такому бартерному контракту.

Загальне визначення справедливої вартості можна знайти в ПБО 19 «Об’єднання підприємств», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 (далі – П(С)БО19). Відповідно до цього пункту справедлива вартість − це сума, за якою може бути здійснений обмін активами внаслідок операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами.

Докладніше визначення стосовно виробничих запасів наведено в додатку до П(С)БО 19.

Таблиця 12.1 – Визначення справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки і; – експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за відрахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в раз і потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та її дисконтованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми)
3. Запаси: 3.1 Готова продукції і товари 3.2 Незавершене виробництво 3.3 Матеріали	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів. Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції. Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Головні засоби 4.1 Земля та будівлі 4.2 Машини та устаткування 4.3 Інші основні засоби	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми; зносу на дату оцінки. Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням її суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими й залежними сторонами, виходячи з наявної інформації

Продовження таблиці 12.1

1	2
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання 8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися під час погашення заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, і якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою та є несуттєвою (менше 5 % номінальної вартості)
9. Несприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті під час погашення зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

У П(С)БО 19 прямо визначено ситуацію обміну, а справедлива вартість − це вартість, яка зазвичай складається на певний момент часу для певного різновиду товарів (робіт, послуг), виходячи з діяльності цілого ряду обізнаних, зацікавлених, незалежних господарюючих суб'єктів.

Така вартість визначається взаємодією рівнів попиту і пропозиції на ринку й, отже, є ринковою вартістю.

У П(С)БО 19 мається на увазі саме ринкова вартість, одним із критеріїв визначення активного ринку є наявність зацікавлених покупців і продавців у будь-який час (пункт 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242).

Йде мова про ціну можливої реалізації або придбання, тобто ціна, одержувана виробником (продавцем) за реалізовану продукцію (товар). Така ціна є конкретною, складеною внаслідок проведення операції певними суб'єктами підприємницької діяльності.

Зазвичай у таких операціях беруть участь дві сторони, і оцінка тих або інших виробничих запасів цими двома сторонами може не збігатися з ринковою вартістю таких запасів. Така ціна прямо залежить від цих підприємств і визначається їхньою домовленістю.

Коли припустити, що справедлива вартість дорівнює ринковій, то виникає необхідність оцінки доходу з обліком дисконтування і розрахунку майбутньою вартістю грошей.

Однак у вітчизняній практиці такий механізм не відпрацьований, внаслідок чого для українських аудиторів це є досить складною і трудомісткою процедурою.

За справедливу вартість у разі бартеру можна прийняти дані про біржову вартість обмінюваних запасів, дані, взяті з прайс-аркушів різних фірм тощо.

Під час проведення аудиту варто звертати увагу на визначення справедливої вартості у процесі реалізації запасів, яка дорівнює:

1) договірній ціні − у випадку продажу продукції (товарів, робіт, послуг) за кошти;

2) звичайній ціні − у випадку реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) шляхом здійснення бартерних операцій і у разі безкоштовного їхнього одержання.

Доцільно під час бартерних операцій договірну ціну встановлювати з огляду на справедливу вартість запасів.

Необхідно пам’ятати, що фінансові інвестиції спочатку оцінюються й відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю, що, зі свого боку, складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов’язкових платежів та інших видатків, безпосередньо пов’язаних із придбанням фінансової інвестиції.

У випадку, якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Стосовно цінних паперів справедливою вартістю є її поточна ринкова вартість на фондовому ринку, а за її відсутності − експертна оцінка. Підтвердженням справедливої вартості власних цінних паперів може бути витяг зі звіту біржі про ціну такого цінного папера. Отже, вартість фінансових інвестицій, отриманих в обмін на власні папери, у загальному випадку не буде дорівнювати номінальній вартості переданих коштовних паперів.

Аналогічний підхід застосовується і до первісної оцінки фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на інші активи, коли собівартість фінансової інвестиції дорівнює справедливій вартості цих активів.

Робоча документація з аудиту доходів та фінансових результатів наведена у додатку П.

Запитання для самоконтролю

1. За якими ознаками класифікують доходи?
2. Яка мета аудиту доходів?
3. Що є предметною галуззю аудиту доходів?
4. Які питання потрібно внести до програми аудиту доходів?
5. Як перевірити достовірність інформації про відвантажену продукцію за даними складу?
6. Які робочі документи складає аудитор під час аудиту доходів?
7. В яких випадках у разі визнання доходів використовується справедлива вартість продукції?
8. Як визначити чистий доход (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?
9. Наведіть алгоритм розрахунку прибутку (збитку) від операційної діяльності.
10. Наведіть алгоритм розрахунку чистого прибутку підприємства.

13 ЗАВЕРШЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ УАДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» цілями аудитора є [9]:

– сформулювати думку про фінансові звіти відповідно до оцінки висновків на підставі отриманих аудиторських доказів;

– чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки.

Під час формулювання думки аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності, яка призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів фінансової звітності. Така оцінка передбачає розгляд якісних аспектів у суб'єкта господарювання практик обліку, зокрема:

а) чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані й застосовані;

б) чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосованій концептуальній основі фінансової звітності та є належними;

в) чи є обґрунтовані облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;

г) чи є інформація, подана в фінансовій звітності, доречною, зрозумілою, достовірною і порівнюваною;

ґ) чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних так, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;

д) чи є належною термінологія, що використовується в фінансовій звітності, зокрема назва кожного фінансового звіту.

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу») – датою балансу та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок (МСА 560 «Подальші події»).

Термін «подальші події» використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

Датою фінансових звітів є дата останнього періоду, що описується фінансовими звітами (дата останнього балансу у фінансових звітах, що проходять аудиторську перевірку).

Датою публікації фінансових звітів вважається дата, коли аудиторський висновок та фінансові звіти, які пройшли аудиторську перевірку, стають доступними третім сторонам (дата подання їх до регуляторних органів).

Дата аудиторського висновку – це дата, якою датує аудитор свій висновок щодо фінансових звітів.

Дата затвердження фінансових звітів – це дата, коли особи, що мають визнані повноваження, оголошують, що вони підготували повний комплект фінансових звітів суб'єкта господарювання (включно з відповідними примітками), та що вони за них відповідальні.

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах.

Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в головних формах річної фінансової звітності.

Активний пошук свідоцтв щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

На завершальній стадії аудиторської перевірки фінансової звітності узагальнюються результати та складається підсумкова документація, що включає аудиторський висновок і звіт аудитора перед клієнтом.

Аудиторський висновок – це офіційний, стандартизований відповідною концептуальною основою аудиту документ, який надається внаслідок аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором, і містить чітко сформульовану думку аудитора (викладену письмово) щодо повноти, достовірності й законності обліково-звітної інформації, фінансових звітів загалом.

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності. Цей стандарт також розглядає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

Аудиторський висновок складають і оприлюднюють в письмовій формі та має такі елементи, які розкриті в таблиці 13.1.

Таблиця 13.1 – Характеристика елементів аудиторського висновку

Елементи	Характеристика
1	2
1. Заголовок	Чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора. Приводиться юридична адреса та реквізити аудиторської фірми
2. Адресат	Аудиторський звіт видається відповідно до обставин завдання, тобто вказуються фізичні та юридичні особи, яким призначається цей висновок (акціонерам, учасникам, власникам, керівництву, спостережній раді тощо)
3. Вступний параграф	У цьому параграфі вказується суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; підтверджується той факт, що фінансова звітність перевірена аудитором; вказується назва кожного з фінансових звітів, що входить до складу фінансової звітності; робиться посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; вказується дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входить до складу фінансової звітності
4. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	У цьому розділі описується відповідальність тих осіб в організації, на яких покладено зобов'язання зі складання фінансової звітності. Описання має включати пояснення того, що управлінський персонал відповідальний за складання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки
5. Відповідальність аудитора	У цьому розділі вказано, що аудитор несе відповідальність за висловлення думки щодо фінансової звітності на підставі результатів аудиту. У звіті зазначається, що аудит був запланований та проведений відповідно до МСА, які вимагають від аудитора дотримання етичних вимог, а також планування і виконання аудиту для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Необхідно описати проведену роботу аудитора з огляду на те, що аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір цих процедур залежить від судження

Продовження таблиці 13.1

1	2
6. Думка аудитора	Аудитор висловлює свою незалежну професійну думку стосовно фінансової звітності, яка була перевірена за результатами аудиторської перевірки. Формулювання думки залежить від обставин, умов і результатів аудиторської перевірки згідно МСА – безумовно-позитивна думка або модифікована
7. Інша відповідальність аудитора щодо звітності	Якщо аудитор описує додатково в звіті іншу відповідальність аудитора щодо фінансової звітності, то це необхідно робити в окремому розділі звіту відразу після параграфа, який містить думку аудитора
8. Підпис аудитора	Аудиторський звіт повинен бути підписаний від імені аудиторської фірми директором (тоді відповідальність за аудит бере на себе фірма) або особисто від імені аудитора, який виконував аудиторську перевірку та несе відповідальність за результати особисто
9. Дата аудиторського звіту	Аудиторський звіт датується не раніше від дати, на які аудитор отримав достатні й відповідні аудиторські докази, на підставі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності. Аудитор не повинен датувати аудиторський звіт раніше від дати затвердження фінансової звітності керівництвом суб’єкта господарювання, що перевіряється
10. Адреса аудитора	В аудиторському звіті повинно бути зазначено місцеперебування в юрисдикції тієї зарубіжної країни, де практикує аудитор

Згідно з МСА аудиторська думка може бути не модифікованою (безумовно-позитивна) та модифікована. Аудитор висловлює не модифіковану (безумовно-позитивну) думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті, якщо:

а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність загалом містить суттєві викривлення;

б) не може отримати достатні й належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» розглядає, як змінюється форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор висловлює модифіковану думку. Цей стандарт визначає три типи модифікованих думок:

1) умовно-позитивна – думка аудитора, яку він висловлює в разі:

– отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, аудитор доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, але не мають всеохоплюючий вплив на фінансову звітність;

– не має змоги отримати достатні й відповідні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, але не всеохоплюючим.

2) негативна – це думка аудитора, коли він, отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення одночасно є суттєвими та всеохоплюючими для фінансової звітності;

3) відмова від висловлення думки – це ситуація, коли аудитор не має змоги отримати достатні й відповідні аудиторські докази для обґрунтування думки, однак доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючими для фінансової звітності.

Всеохоплюючим на фінансову звітність вважають вплив, який, за судженням аудитора:

– не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;

– якщо й є обмеженим, як це визначено вище, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;

– має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами, якщо йдеться про розкриття інформації.

У разі висловлення аудитором модифікованої думки щодо фінансової звітності він повинен додатково до окремих елементів (див. табл. 13.2), передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що спричинило модифікацію думки. Аудитор цей параграф наводить безпосередньо перед параграфом, де висловлена думка аудитора. До того ж аудитор для параграфу, де висловлена модифікована думка, використовує заголовок «Умовно-позитивна думка», «Негативна думка», «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин, описаних у параграфі «Підстава для висловлення думки». Крім цього, аудитор вносить

зміни до параграфу, де описана відповідальність аудитора, залежно від обставин виконання (не можливості виконання) завдання на аудит.

Подана нижче таблиця 13.2 показує, як професійне судження аудитора впливає на тип модифікованої думки, що буде висловлена.

Таблиця 13.2 – Вибір типу модифікованої думки

Характер питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність	
	Суттєвий, але не всеохоплюючий	Суттєвий і всеохоплюючий
1	2	3
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Умовно-позитивна думка	Негативна думка
Неможливість отримати достатні й прийнятні аудиторські докази	Умовно-позитивна думка	Відмова від висловлення думки

Характер суттєвих викривлень у фінансовій звітності може бути пов'язаний із:

1) прийнятністю обраних облікових політик;
2) застосуванням обраних облікових політик;
3) прийнятністю чи адекватністю розкриттів у фінансовій звітності.

У розрізі прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, якщо:

– обрані облікові політики не узгоджуються із застосованою концептуальною основою фінансової звітності;

– фінансова звітність, зокрема відповідні примітки, не відображає відповідні операції та події у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

У розрізі застосування обраних облікових політик суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати:

– у зв'язку з порушення концептуальної основи фінансової звітності або з порушенням послідовності застосування між обліковими періодами;

– у зв'язку з методом застосування обраних облікових політик (наприклад ненавмисна помилка під час застосування).

У розрізі прийнятності чи адекватності розкриттів у фінансовій звітності суттєві викривлення можуть виникати, якщо:

– фінансова звітність не включає всі розкриття, що їх вимагає застосована концептуальна основа фінансової звітності;

– розкриття у фінансовій звітності не подані відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності;

– у фінансовій звітності відсутні розкриття, необхідні для забезпечення достовірного подання.

Неможливість отримати аудитором достатні й належні аудиторські докази також іменується як «обмеження обсягу аудиту» та може виникнути внаслідок:

1) обставин поза контролем суб'єкта господарювання;
2) обставин, що стосуються характеру чи графіку роботи аудитора;
3) обмежень, установлених управлінським персоналом.

Прикладами обставин поза контролем суб'єкта господарювання можуть бути:

– облікові записи суб'єкта господарювання були знищені;

– облікові записи значущого компонента фінансової звітності були вилучені урядовими органами на невизначений час.

Приклади обставин, що стосуються характеру чи графіку роботи аудитора, можуть виникати, коли:

– суб'єкт господарювання зобов'язаний вести облік асоційованого підприємства за методом участі в капіталі, а аудитор не має можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації останнього для оцінки прийнятності й належності обліку за методом участі в капіталі;

– часові рамки призначення аудитора є такими, що він не має змоги спостерігати за інвентаризацією фізичних активів;

– аудитор визначає, що у разі, якщо засоби контролю суб'єкта господарювання неефективні, виконання тільки процедур по сутті є недостатнім.

Приклади неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів унаслідок обмеження обсягу аудиту, встановлення управлінським персоналом, включають обставини, якщо управлінський персонал перешкоджає аудитору:

– спостерігати за інвентаризацією фізичних активів;

– у поданні запитів на підтвердження залишків на певному рахунку.

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання поданого чи розкритого в фінансовій звітності, яке, за його судженням, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф за умови, що він отримав достатні і належні аудиторські докази того, що це питання не було суттєво викривлене в фінансовій звітності. Такий параграф стосується тільки тієї інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності.

МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» розглядає, як змінюється форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, зокрема:

а) аудитор розміщує пояснювальний параграф у звіті після параграфа «Висловлення думки»;

б) використовує заголовок «Пояснювальний параграф» чи інший належний заголовок;

в) у цьому параграфі чітко зазначається питання, що висвітлюється та де саме у фінансовій звітності знайти інформацію, яка повною мірою розкриває його;

г) аудитор зазначає, що думка не модифікується у зв’язку з висвітленим питанням.

До обставин, за яких може бути потрібним пояснювальний параграф, належать:

1) невизначеність щодо майбутніх результатів непередбачуваного судового процесу або дій регуляторних органів;

2) дострокове застосування (якщо це дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку (наприклад Міжнародного стандарту фінансової звітності), що має значний вплив на фінансову звітність до дати набрання чинності цим стандартом;

3) велика катастрофа, яка справила чи може справляти значний вплив на фінансовий стан суб’єкта господарювання.

Включення до аудиторського звіту пояснювального параграфа не впливає на аудиторську думку та не замінює висловлення аудитором модифікованої думки, якщо цього вимагають обставини певного завдання з аудиту.

Підсумовуючи викладене вище, на рисунку 13.1 відображений алгоритм формулювання аудитором думки та надання звіту щодо фінансової звітності.

В Україні у сфері фінансового контролю аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. Ці акти визначають коло осіб, які є користувачами результатів аудиту.

Користувач результатів аудиту є юридична чи фізична особа, зацікавлена в достовірності інформації, що підлягала аудиту.

Рисунок 13.1 – Алгоритм формулювання аудитором думки та надання звіту щодо фінансової звітності

Підприємства найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; власників і акціонерів – прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їхньої можливої втрати; кредиторів – можливість своєчасного погашення заборгованості; інвесторів – наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; державні органи – як суб’єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов’язання перед державою.

Кожен користувач має різні економічні інтереси, тому всі вони зацікавлені мати найдостовірнішу інформацію про реальний стан суб’єкта господарювання.

Відповідно до статті 17 Закону України «Про аудиторську діяльність», користувачі інформації мають право брати на себе обов'язки замовників на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, установлювати обсяги та напрями аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження під час визначення обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти – тільки в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту обговорено в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу».

Уся інформація з питань аудиту, яка має значення для управлінського персоналу, в усній чи письмовій формі, повинна бути задокументована в робочих документах аудитора. Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства також має вчинити низку дій для реалізації матеріалів аудиту.

Запитання для самоконтролю

1. Яку документацію складають на завершальній стадії аудиторської перевірки?
2. Як визначається аудиторський висновок? Які розділи він має?
3. Які терміни призначаються для висловлення аудиторської думки?
4. Які існують різновиди аудиторських висновків відповідно до МСА?
5. За яких умов аудитор видає безумовно-позитивний висновок?
6. Що таке модифікований висновок?
7. Які обставини унеможливлюють видачу безумовно-позитивного висновку?
8. Які наслідки має обмеження обсягу аудиторської перевірки з огляду на суттєвості обставин?
9. Які наслідки має незгода з управлінським персоналом із огляду на суттєвості обставин?
10. Які обставини є підставою для висловлення умовно-позитивної думки аудитора?
11. Які обставини є підставою для висловлення негативної думки аудитора?
12. Які обставини є підставою для відмови від висловлення думки аудитора?
13. Яку форму має звіт аудитора перед замовником?

14 ОСОБЛИВОСТІ ЗАВДАНЬ З ПОГЛЯДУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СПЕЦІАЛЬНИХ РІЗНОВИДІВ АУДИТУ ТА АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Практика роботи аудиторів та аудиторських фірм доводить, що аудит – це не тільки підтвердження достовірності фінансової звітності, а й надання різного роду послуг. Аудиторські фірми й аудитори-підприємці проводять аудит і надають супутні аудиторські послуги. Цей перелік поділяється на 4 групи:

1. Завдання з надання впевненості.
2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг.
3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність» [24].
4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Аудиторська перевірка фінансових звітів дає аудитору можливість висловити думку про складену фінансову звітність (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Термін «упевненість» – це переконаність аудитора в достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої. Для надання такої впевненості аудитор оцінює докази, зібрані в результаті проведених процедур і висловлює думку. Досягнутий рівень переконаності, а, отже, і рівень упевненості, який може бути наданий, визначається виконаними процедурами та їхніми результатами.

Завдання з надання впевненості – це завдання, виконуючи які аудитор висловлює думку, призначену підвисити ступінь довіри майбутніх користувачів (замовників) щодо результатів оцінки та порівняння предмету завдання з відповідними критеріями

Метою завдання з надання обґрунтованої (позитивної) впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як підстави для позитивної думки аудитора.

Метою завдання з надання обмеженої (негативної) впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості) як основи для негативної думки аудитора.

Завдання з надання впевненості класифікуються так:

1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності:

– аудит історичної фінансової інформації (ініційований, обов'язковий);

– спеціальні завдання на аудити:

– аудит фінансової звітності складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (концептуальна основа фінансової звітності, відмінна від МСФЗ або національних П(С)БО);

– аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або етапів фінансової звітності.

2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;

3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);

– оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;

– оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського тощо);

– оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;

– економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);

– оцінка вартості активів (зокрема незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);

– оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;

– оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;

– здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;

– перевірка прогнозної фінансової інформації;

– інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами, як такі:

1) завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації;

2) завдання з підготовки фінансової інформації.

Таблиця 14.1 – Порівняльна характеристика завдань з надання впевненості та супутніх послуг

№ з\п	Характер завдань	Рівень впевненості	Характер підсумкових документів
1	2	3	4
1 Завдання з надання впевненості			
1.1	Аудит фінансової звітності	Обґрунтований рівень впевненості	Аудиторський звіт: – позитивна (виражена в позитивній формі) впевненість щодо тверджень відповідальній сторони («... інформація вірно й об'єктивно відображає...»)
1.2	Огляд історичної фінансової інформації	Обмежений рівень впевненості	Аудиторський звіт: – негативна (виражена в негативній формі) впевненість щодо тверджень відповідальній сторони («... інформація не містить суттєвих викривлень...»)
2 Завдання з надання впевненості, крім аудиту й огляду історичної фінансової інформації			
2.1	Власне завдання, крім аудиту й огляду	Узгоджений із клієнтом рівень впевненості щодо відповідності предмета аудиту розробленим (але не загальновстановленим) критеріям	Звіт із надання впевненості стосовно предмета перевірки; призначається для певного (обмеженого) кола користувачів

Продовження таблиці 14.1

1	2	3	4
2.2	Перевірка прогнозної фінансової інформації	Обмежений (середній) рівень впевненості	Аудиторський звіт за прогнозної фінансової інформації з негативною впевненістю
3 Супутні послуги			
3.1	Завдання з виконання погоджених процедур щодо фінансової інформації	Впевненість не виражається	Звіт про фактичні результати виконаних аудитором процедур. Призначається тільки тим особам, з якими узгоджені процедури (висновки роблять самі користувачі)
3.2	Завдання з підготовки фінансової інформації	Впевненість не виражається	Звіт про підготовку фінансової інформації

Аудитори та аудиторські фірми можуть надавати інші послуги, пов'язані з їхньою професійною діяльністю аудиторів, визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»:

1) ведення бухгалтерського обліку;

2) складання фінансових звітів;

3) відновлення бухгалтерського обліку;

4) консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обрання облікової політики;
- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку;
- консолідація фінансової звітності;
- трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
- інші різновиди консультацій із питань обліку та звітності.

5) консультації з питань системи внутрішнього контролю;

5) консультації з питань оподаткування, зокрема з організації податкового обліку та податкової звітності;

6) складання податкових декларацій та звітів;

7) консультації з питань застосування інформаційних технологій;

8) консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

– правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форми власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;

– організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, побудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління загалом, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

– інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів із питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

– управління грошовими потоками, інвестиційної політики;

– розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо);

– представлення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників із питань, що належать до професійної компетенції аудиторів;

– представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді;

– інші різновиди аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями аудиторської палати України.

Аудитори та аудиторські фірми можуть надавати послуги в національній практиці, спрямовані на організаційне та методичне забезпечення аудиту:

– розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо);

– проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів;

– вживання заходів із контролю якості аудиторських послуг.

Найважливішим напрямом контролю аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Системи контролю якості аудиторських послуг формуються кожним аудитором та аудиторською фірмою в Україні.

Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, мають розробити та впровадити в свою практику систему контролю якості. Відповідальним за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості є безпосередньо аудитор, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа, а на аудиторській фірмі – посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства та установчих документів.

Організація системи забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства потребує вдосконалення процесу регулювання та нагляду над аудиторськими фірмами та аудиторами. Важливою функцією регулювання та нагляду є здійснення зовнішнього контролю.

Система забезпечення якості аудиторських послуг має таку організаційну структуру:

1. Аудиторська палата України, що здійснює контроль за системою забезпечення якості, розглядає та приймає (за поданням уповноваженої комісії АПУ) рішення щодо результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, вживає належних заходів для досягнення відповідності системи забезпечення якості вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», Директиви 43, стандартів аудиту, норм професійної етики [15].

2. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики (далі – Комісія з контролю якості), яка діє відповідно до Положення про Комісію АПУ з контролю якості та професійної етики, здійснює контроль і координацію роботи Комітету з контролю якості аудиторських послуг, сприяє впровадженню та дотриманню аудиторами норм професійної етики аудиторів, здійснює моніторинг якості аудиту та супутніх послуг, вживає заходів із забезпечення незалежності аудиторів під час проведення ними аудиторських перевірок і організації контролю якості аудиторських послуг, розглядає скарги, звернення щодо викладених у них фактів по дотриманню суб’єктами аудиторської діяльності вимог законодавства, норм та стандартів аудиту і професійної етики, а також інші функції, пов’язані із забезпеченням якості аудиторських послуг.

3. Комітет із контролю якості аудиторських послуг (далі – Комітет із контролю якості), який створюється Аудиторською палатою України, функціонує як юридична особа на підставі затвердженого АПУ Статуту, підзвітний Комісії АПУ з контролю якості, забезпечує планування й організацію проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості

аудиторських фірм та аудиторів, проводить перевірку і моніторинг результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, аналіз порушень аудиторськими фірмами й аудиторами професійних вимог щодо якості аудиторських послуг та інші додаткові процедури, спрямовані на забезпечення якості [28].

Комітет із контролю якості щороку узагальнює результати перевірок та видає загальні рекомендації аудиторам України для запобігання в подальшому виявлених порушень.

4. Уповноважені контролери – незалежні фізичні особи, які уклали з Комітетом із контролю якості цивільно-правові договори про здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів відповідно до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості.

5. Уповноважені з контролю якості організації – визнані АПУ громадські об'єднання та професійні організації, які уклали з Комітетом із контролю якості угоду про здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів відповідно до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості.

6. Дисциплінарна комісія, яка діє відповідно до Положення про Дисциплінарну комісію АПУ. Вона розглядає матеріали дисциплінарного провадження за результатами зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм і аудиторів та фактами ухиляння від зовнішньої перевірки, результати розгляду скарг і звернень громадян до АПУ, підготовляє для АПУ відповідні проекти рішень про застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм), здійснює моніторинг допущених аудиторами (аудиторськими фірмами) порушень вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів і рішень АПУ, узагальнює практику застосування АПУ стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) за неналежне виконання професійних обов'язків, інформує про вимоги до якості аудиторських послуг.

Для впровадження та функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні АПУ [29]:

– здійснює переклад, затверджує й забезпечує видання професійних стандартів, їхню актуалізацію з огляду на щорічні зміни і доповнення, а також впровадження стандартів у практику;

– затверджує положення з національної практики завдань;

– сприяє підготовці й виданню навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиторської діяльності;

– проводить науково-практичні конференції з питань аудиторської діяльності;

– організовує обмін національним і міжнародним досвідом, а також проводить дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;

– організовує та проводить постійне удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів;

– розробляє й затверджує порядок подання та форму річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;

– створює комісії АПУ, організовує й забезпечує їхню роботу за всіма напрямами забезпечення якості аудиторських послуг за затвердженим щорічним планом роботи;

– з метою проведення зовнішніх перевірок аудиторських фірм та аудиторів за напрямами контролю створила та здійснює нагляд над функціонуванням Комітету з контролю якості аудиторських послуг;

– розглядає й затверджує Положення про здійснення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм, Положення про моніторинг із питань практики аудиторської діяльності;

– розглядає й затверджує національний план зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм;

– розглядає й затверджує (за поданням уповноваженої комісії АПУ) результати зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм і в разі потреби застосовує до них стягнення;

– приймає рішення щодо забезпечення дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону, професійних стандартів та етики, незалежності аудиторів під час проведення ними аудиторських перевірок та організації контролю якості аудиторських послуг;

– оприлюднює інформацію про функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні;

– з метою проведення зовнішніх перевірок аудиторських фірм та аудиторів за напрямами контролю створює Комітет із контролю та здійснює нагляд над його функціонуванням.

Запитання для самоконтролю

1. Як класифікуються аудиторські послуги згідно з МСА?
2. Яку можливість надає аудиторська перевірка?
3. Чому абсолютна впевненість в аудиті недосяжна?
4. В якій формі можуть надаватися аудиторські послуги згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність»?
5. Що таке огляд фінансової звітності?
6. Що таке погоджені процедури?
7. Що таке підготовка інформації?
8. Що таке «рівень упевненості»?
9. Які вимоги передбачені МСА «Контроль якості аудиторської роботи» щодо контролю якості аудиту?
10. Які заходи контролю на рівні аудиторської фірми дають змогу отримати високу якість аудиторських послуг?
11. Хто проводить зовнішній контроль якості аудиторських послуг?

15 ВНУТРІШНІЙ АУДИТ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Поняття внутрішнього аудиту

Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (зокрема дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності й повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю охоплює й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи.

Серед складових внутрішнього контролю велике значення має внутрішній аудит.

Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Отже, внутрішній аудит – це елемент внутрішньогосподарського контролю у вигляді організованої на підприємстві служби, що діє в інтересах керівництва або власників. Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником служби внутрішнього аудиту, коригуються у разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства.

Служба внутрішнього аудиту є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора під час висловлення ним думки щодо фінансових звітів.

Внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію і її достовірність. Внутрішній аудит контролює раціональне витрачення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень. Завдання внутрішнього аудиту – допомогти відповідним працівникам фірми чи компанії виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно. Внутрішні аудитори підзвітні

керівництву підприємства. Мета внутрішнього аудиту – удосконалення організації та управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання.

Зазвичай внутрішній аудит складається з одного чи кількох наведених елементів:

– огляд систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Відповідальним за створення адекватних систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є управлінський персонал. Внутрішній аудит зазвичай передбачає певну відповідальність за перевірку цих систем і моніторинг їхнього функціонування, а також передбачає надання рекомендацій для їхнього вдосконалення;

– перевірка фінансової і господарської інформації. Цей елемент може передбачати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї і конкретний запит щодо окремих статей, зокрема детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;

– перевірка економічності й продуктивності діяльності, зокрема нефінансові заходи контролю суб’єкта господарювання;

– перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Внутрішньогосподарські аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначати, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які приписані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією)), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності).

Служба внутрішнього аудиту створюється на підприємстві для виконання контрольних функцій залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів керівництвом підприємства. Внутрішні аудитори залежні, підпорядковані керівнику підприємства, вони проводять як планові, так і позапланові перевірки за вказівкою останнього. За результатами складають звіт про проведену роботу, звітують перед керівництвом, дають оцінку, рекомендації, поради та інформацію. Вони не зобов’язані мати сертифікат. Це може бути фахівець із бухгалтерського обліку, економіст, фінансист.

За обсягами роботи внутрішній аудит поділяється на загальний і локальний – за окремими напрямками аудиту (технології, бухгалтерського обліку).

Внутрішній аудит також поділяють на превентивний (попередній), поточний і наступний. Попередній контроль здійснюється на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу. Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації. Подальший контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації. Отже, внутрішній аудит є системним і строго документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом.

Можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрямки і залежать від розміру й структури підприємства, а також потреб керівництва.

Функція внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу. Головне завдання зовнішнього аудитора – встановити, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень.

Найважливішою особливістю внутрішнього аудиту є те, що він виконується під час здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі й вжити відповідних заходів щодо їхнього попередження. Крім того, наявність служби внутрішнього аудиту підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів до звітності клієнта, оскільки вони заздалегідь передбачають наявність високоефективної системи бухгалтерського обліку і контролю, здатної перешкоджати виникненню порушень.

Функції і об'єкти внутрішнього аудиту

Роль і функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом підприємства і метою його розвитку. Функції внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог керівництва підприємства.

До загальних функцій внутрішнього аудиту, згідно з Міжнародним стандартом аудиту 610 «Використання роботи внутрішнього аудиту», входять перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Конкретні функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності,

обсягів, показників, системи управління. Можна виділити низку типових функцій, притаманних внутрішньому аудиту і відмінних від зовнішнього аудиту, незалежно від особливостей діяльності підприємства, на якому він проводиться, зокрема:

– зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;

– вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;

– дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, зокрема експертизу засобів і способів, що використовуються для визначення, оцінки, класифікації такої інформації, і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності;

– перевірку виконання законів й інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;

– оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;

– перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна;

– роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;

– оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення;

– спеціальні службові розслідування окремих випадків за завданням керівника;

– координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм під час проведення зовнішнього аудиту;

– складання та надання висновків і звітів під час проведення перевірки;

– розроблення і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій із підвищення ефективності управління.

Наповнення функцій внутрішнього аудиту певним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту.

Важливим завданням служби внутрішнього аудиту є фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства і розробка її фінансової стратегії. Це дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів і організації загалом, сприяє виконанню головної мети, поставленої перед внутрішнім аудитом.

Головними процедурами внутрішнього аудиту є:

– вивчення засновницьких документів;

– дослідження первинної документації, регістрів бухгалтерського фінансового (управлінського) обліку, фінансової звітності;

– зустрічна перевірка документів і господарських операцій, порівняння даних синтетичного й аналітичного обліку тощо.

Об’єктами внутрішнього аудиту є:

– ведення бухгалтерського обліку;

– достовірність звітності;

– стан майна;

– забезпеченість власними засобами;

– фінансова стійкість;

– платіжна спроможність;

– система управління підприємством;

– якість роботи економічних і технічних служб;

– оподаткування;

– планування;

– нормування;

– стимулювання;

– внутрішньогосподарський контроль;

– організація і технологія виробництва;

– процеси господарської діяльності;

– проектно-кошторисна документація;

– виконавча дисципліна тощо.

Кожний окремий об’єкт внутрішнього аудиту потребує індивідуального підходу до використання прийомів аудиту, що є елементами його методу. Від політики та стилю управління залежать напрямки внутрішнього аудиту, глибина дослідження тих чи інших об’єктів внутрішнього контролю.

Етапи внутрішнього аудиту

1. Вибір об’єкта для перевірки і впливу. Передбачає проведення консультацій керівника підрозділу або спеціаліста внутрішнього аудиту з керівництвом підприємства, в процесі яких визначається низка значущих для економіки підприємства питань, їхня важливість для сфери діяльності окремих підрозділів із огляду на чинну структуру підприємства цієї миті з подальшим плануванням конкретних об’єктів, строків і методів впливу.

2. Підготовка і затвердження плану проведення внутрішнього аудиту підприємства у визначений період.

3. Підготовка нормативної бази, програми і документів, що підтверджують повноваження аудиторів, яка застосовується до обраного об'єкта за затвердженим планом.

4. Пред'явлення повноважень і проведення обстеження об'єкта внутрішнього аудиту.

5. Спостереження, збір, аналіз, обробка та документування інформації з вибором і застосуванням певних методів і прийомів.

6. Оцінка стану об'єкта, що перевіряється, і формулювання висновків, які характеризують його стан. Консультування в процесі перевірки, обговорення матеріалів у керівництва об'єкта, що перевіряється.

7. Доповідь особі, яка призначила перевірку. Розробка заходів і опрацювання рішень, які сприяють усуненню виявлених порушень і недоліків із застосуванням відповідних санкцій до об'єктів, які контролюються, винних посадових і матеріально відповідальних осіб.

8. Організація подальшого контролю за виконанням розроблених заходів і прийнятих рішень.

Зміст перерахованих вище технологічних етапів внутрішнього аудиту може бути деталізований з огляду на різновид діяльності підприємства та рівня його контролю.

Результати перевірок оформлюються актами, довідками або звітами у довільній формі залежно від різновиду контрольної роботи.

У тих випадках, коли необхідно вжити термінових заходів щодо усунення виявлених порушень, складаються проміжні аудиторські звітні документи, що направляються керівникові, який призначив перевірку, з подальшим внесенням цих свідчень до загального документа про перевірку. Проміжні звітні документи аудитора складаються безпосередньо під час аудиторської перевірки на тих ділянках роботи підприємства, де розкриті найзначущі порушення, які потребують негайного вживання заходів, і підписуються перевіряючими і посадовими особами підрозділу.

Звітні документи з аудиторських перевірок, проект рішення (наказ), додаток, інші документи та перелік ужитих заходів подаються на розгляд посадовій особі, яка призначила аудиторську перевірку.

Виявлені в процесі перевірки недоліки, які не потребують суттєвих змін у діяльності підрозділу і які належать до компетенції керівника підрозділу, необхідно усунути під час перевірки. Про їхнє усунення в процесі перевірки робляться відповідні записи у звіті.

Якщо під час перевірки виявлено серйозні порушення законодавства України і (або) інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання активів, порушення податкового законодавства, які потребують внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат (тобто є підстава для усунення від роботи винних посадових осіб і стягнення з них завданих збитків), матеріали перевірок передаються в юридичний відділ підприємства. Останній дає правову оцінку записам у матеріалах перевірки і підготовляє позовні документи для передачі до суду з метою відшкодування матеріальних збитків.

Взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту

Зовнішній аудитор повинен розглянути діяльність внутрішнього аудиту (за його наявністю) і його вплив на процедури зовнішнього аудиту. Хоча зовнішній аудитор відповідає за висловлену аудиторську думку і за визначення характеру, розрахунку часу й обсягу зовнішніх аудиторських процедур, певні елементи роботи внутрішнього аудиту можуть бути корисними для зовнішнього аудитора.

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту: це допоможе йому в плануванні аудиту й розробці ефективного аудиторського підходу.

Ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур, що виконує зовнішній аудитор, але не може їх повністю виключити. Проте іноді розглянувши діяльність внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може вирішити, що внутрішній аудит не вплине на процедури зовнішнього аудиту.

Плануючи аудит, зовнішній аудитор має здійснити попередню оцінку функцій внутрішнього аудиту, якщо внутрішній аудит стосується окремих ділянок зовнішнього аудиту фінансових звітів.

Попередня оцінка зовнішнім аудитором функцій внутрішнього аудиту впливатиме на його судження стосовно використання внутрішнього аудиту у разі модифікування характеру, розрахунку часу та обсягу процедур зовнішнього аудиту.

Для вивчення і здійснення попередньої оцінки функцій внутрішнього аудиту важливими критеріями є:

а) організаційний статус: певний статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього статусу на об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом

найвищого рівня щодо своєї діяльності й не має жодної відповідальності за цю діяльність. Будь-які примуси або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту необхідно ретельно розглянути. Зокрема, внутрішнім аудиторам необхідно вільно контактувати із зовнішнім аудитором з усіх питань;

б) обсяг діяльності, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту і чим це підтверджується;

в) технічна компетентність: чи здійснюється внутрішній аудит особами, які (як внутрішні аудитори) мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм. Наприклад, зовнішній аудитор може здійснити огляд політики найму та навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну кваліфікацію;

г) належна професійна ретельність: чи належним чином здійснюються планування, контроль, перевірка та документування внутрішнього аудиту. Варто розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

Плануючи використання роботи внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор має розглянути попередній план внутрішнього аудиту на цей період і обговорити його на початковому етапі. Якщо робота внутрішнього аудиту є одним із факторів для визначення характеру, розрахунку часу й обсягу зовнішніх аудиторських процедур, то бажано попередньо узгодити терміни цієї роботи, обсяг аудиторської перевірки, рівень перевірки та запропоновані методи формування вибірки, документування виконаної роботи, процедури огляду й надання висновку.

Взаємодія з внутрішнім аудитом ефективніша, коли зустрічі відбуваються через певні інтервали протягом періоду. Зовнішній аудитор має бути поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти й одержати доступ до них; він повинен також бути поінформований про будь-яке суттєве питання, про яке стало відомо внутрішньому аудитору і яке може вплинути на роботу зовнішнього аудитора. Аналогічно, зовнішній аудитор повинен інформувати внутрішнього аудитора про будь-які суттєві питання, що можуть вплинути на здійснення внутрішнього аудиту.

Якщо зовнішній аудитор має намір використовувати певну роботу внутрішнього аудиту, йому варто оцінити й перевірити цю роботу для підтвердження її відповідності своїм цілям.

Оцінка певної роботи внутрішнього аудиту охоплює розгляд відповідності обсягу роботи та відповідних програм, розгляд того, чи залишається відповідною попередня оцінка внутрішнього аудиту. Ця оцінка певної роботи може передбачати розгляд того:

а) чи виконується робота особами, що, як внутрішні аудитори, мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм, чи належним чином контролюється, перевіряється й документується робота асистентів;

б) чи отримані достатні й відповідні аудиторські докази, що забезпечують достовірну основу для сформульованих висновків;

в) чи відповідають отримані результати обставинам та чи відповідають сформовані висновки результатам виконаної роботи;

г) чи розглянуті належним чином будь-які винятки або незвичайні питання, виявлені внутрішнім аудитом.

Характер, розрахунок часу й обсяг перевірки певної роботи внутрішнього аудиту залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик і суттєвість відповідної сфери аудиту, попередньої оцінки внутрішнього аудиту та оцінки певної роботи внутрішнього аудиту. Такі перевірки можуть передбачати вивчення вже перевірених внутрішнім аудитом статей, вивчення інших подібних статей і спостереження за виконанням внутрішніх аудиторських процедур.

Зовнішній аудитор повинен документувати свої висновки щодо певної роботи внутрішнього аудиту, яка була оцінена й перевірена.

Таблиця 15.1 – Головні відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитом

Аудит		
Ознаки	Внутрішній	Зовнішній
1	2	3
Суб’єкт здійснення	Здійснюється спеціалістами з обліку, контролю і аналізу, які працюють у певній господарській системі	Здійснюється сертифікованими (незалежними) професіоналами, які виконують функцію підтвердження на договірній основі
Головне завдання	Задоволення потреб адміністрації у межах певної господарської системи	Висловлення думки щодо перевіреної інформації для потреб клієнта і користувачів інформації (акціонерів, інвесторів, банків, партнерів, органів влади тощо)

Продовження таблиці 15.1

1	2	3
Взаємозв'язок	Діяльність і ефективність безпосередньо впливають на обсяг, зміст і характер зовнішнього аудиту	Обсяг, зміст і характер, а також аудиторський ризик визначаються залежно від якості внутрішнього аудиту
Об'єкт	Господарські операції, використання ресурсів, стан обліку і внутрішнього контролю перевіряються на відповідність встановленій обліковій політиці й загальнометодичним положенням	Стан обліку і звітності, ефективність використання ресурсів і рівень внутрішнього контролю перевіряються, щоб визначити масштаб зовнішнього аудиту й рівень початкової довіри до даних обліку і звітності клієнтів
Орієнтація в роботі	Робота орієнтується залежно від потреб функціонального і лінійного управління в певній господарській системі	Аудит орієнтований на найважливіші позиції звітності та джерела доходів із застосуванням необхідних групувань за різновидами ресурсів і однотипних операцій
Відношення до збереження активів	Аудит прямо пов'язаний із поточним забезпеченням збереження активів, контролем постановки і організації матеріальної відповідальності, виявленням і ліквідацією заборгованості з нестач, витрат і розкрадань	Аудит пов'язаний із виявленням фактів шахрайства і розкрадання, контролем за встановленням матеріальної відповідальності не прямо, а опосередковано, тобто виникає в тому разі, коли їхнім результатом є приписки та інші викривлення звітності
Залежність	Внутрішній аудит має бути незалежним від суб'єкта господарювання, що ревізується тільки організаційно, а загалом він задовольняє потреби керівника певної господарської системи й одержує від нього заробітну плату	Зовнішній аудит має бути незалежним від клієнта не тільки організаційно, а й матеріально
Періодичність здійснення	Внутрішній аудит – частина внутрішнього контролю, який повинен бути безперервним	Зовнішній аудит є періодичним, здійснюється у процесі обов'язкового аудиту – з річним або трирічним інтервалом, при добровільному – залежно від бажання і потреб клієнта

Запитання для самоконтролю

1. Що розуміється під системою внутрішнього контролю?
2. Яку роль відіграє внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю?
3. Розкрийте поняття «внутрішній аудит».
4. На яких принципах ґрунтується внутрішній аудит?
5. Які елементи включає внутрішній аудит?
6. Які різновиди перевірок можуть здійснювати внутрішні аудитори?
7. Які вимоги ставляться до осіб, що претендують на посаду внутрішнього аудитора?
8. Назвіть та охарактеризуйте класифікації внутрішнього аудиту.
9. У чому полягають функції внутрішнього аудиту?
10. Назвіть об'єкти внутрішнього аудиту. Чим вони відрізняються від об'єктів зовнішнього аудиту?
11. Яке значення має внутрішній аудит для зовнішніх аудиторів?
12. У чому полягає сутність оцінки певної роботи внутрішніх аудиторів?

16 СИТУАЦІЙНІ ЗАВДАННЯ

1. З'ясуйте за допомогою якого методу аудиту можливо встановити такі факти порушень:

– зберігання на складі надлишкових запасів;

– несвоєчасність оприбуткування готівки в касу підприємства;

– дані витягів банку не відповідають даним, відображеним за рахунком 311;

– порушення умов видачі коштів підзвітним особам;

– згідно даних обліку підприємством було списано більше канцтоварів, ніж отримано від постачальників;

– готівкові кошти та бланки суворої звітності зберігаються із порушенням встановлених вимог;

– відсутність договорів поставки ТМЦ, вартість яких сплачувалась в повному обсязі одному контрагенту;

– недостовірність підписів в касових документах на отримання готівки;

– на підприємстві в наявності бланки сертифікатів, що не обліковуються.

2. Аудит фінансової звітності акціонерної компанії проводила робоча група аудиторів, яка складалась із провідного сертифікованого аудитора – керівника аудиторської перевірки – та асистентів аудитора.

Користуючись вимогами МСА 220 «Контроль якості аудиторської роботи», необхідно розробити комплекс рекомендацій для керівника аудиторської групи, який буде направлений на скорочення кількості помилок, що допускаються з боку асистентів аудитора під час планування та проведення аудиту. Комплекс рекомендацій необхідно оформити у вигляді робочого документу аудитора (див. табл. 16.1).

Таблиця 16.1 – Комплекс рекомендацій для керівника аудиторської перевірки

Етап аудиту	Зміст рекомендацій
1	2
Попереднє планування аудиту	
Планування аудиту	
Проведення аудиту	
Завершення аудиту та складання аудиторського звіту	

3. Назвіть головні форми взаємозв'язку внутрішньої служби аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства. Завдання виконайте у формі таблиці 16.2.

Таблиця 16.2 – Взаємозв'язок внутрішньої служби аудиту з іншими підрозділами підприємства

Підрозділ підприємства	Форми та напрями взаємозв'язку із внутрішньою службою аудиту
Апарат управління	
Відділ постачання та збуту	
Склад ТМЦ	
Виробничі цехи	
Планово-економічний відділ	
Бухгалтерія	

4. Здійсніть порівняльну характеристику системи внутрішнього контролю підприємства, служби внутрішнього аудиту та зовнішнього аудиту за наведеними ознаками. Завдання виконайте у формі таблиці 16.3.

Таблиця 16.3 – Порівняльна характеристика системи внутрішнього контролю підприємства, служби внутрішнього аудиту та зовнішнього аудиту

Ознака	Служба внутрішнього аудиту	Система внутрішнього контролю	Зовнішній аудит
1. Мета контролю			
2. Суб'єкт контролю			
3. Зацікавлені сторони			
4. Об'єкти контролю			
5. Виконавці			
6. Підпорядкованість			
7. Ступінь незалежності			
8. Методи контролю			

5. Аудитору для перевірки нарахування амортизації основних засобів за грудень 2016 року подана інформація у таблиці 16.4.

Додаткові дані :

– згідно з наказом про облікову політику амортизацію основних засобів варто нараховувати прямолінійним методом;

– згідно з актом на списання основних засобів № 128 від 10.11.2016. списано вальцювальний верстат;

– згідно з договором оренди транспортних засобі від 25.11. 2016 автомобіль ГАЗ-3110 взято в операційну оренду.

Таблиця 16.4 – Амортизація основних засобів

Дата введення в експлуатацію	Термін, роки експлуатації	Назва об'єкту	Первісна вартість	Ліквідаційна вартість	Знос на початок місяця	Сума амортизації за місяць		Знос на кінець місяця
						Кореспон-дуючий рахунок	Сума	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*
12.12. 2000	30	Будівля цеху	300000	–	129167	91	833	130000
15.01. 2005	10	Монтажний верстат	60000	5000	53500	23	500	54000
20.11. 2008	5	Вальцувальний верстат	24000	–	24000	23	400	24400
25.11. 2015	10	Автомобіль ГАЗ 3110	142156	–	–	23	1185	1185
18.12 2015	10	Станок для порізки штапиків	20648	1648	–	23	158	158
		Разом:	546804	–	206667		3076	209743

Необхідно:

– перевірити правильність облікових рішень щодо нарахування амортизації основних засобів за грудень 2016;

– визначити, які методи доцільно застосовувати у процесі проведення аудиторської перевірки нарахування амортизації, щоб встановити таке: дотримання облікової політики під час нарахування амортизації; помилки у процесі розрахунку амортизації; правильність відображення нарахованої амортизації на рахунках бухгалтерського обліку.

– узагальнити результати аудиту, скласти робочі документи аудитора, наведені у відповідному розділі.

6. Аудиторська фірма «Центр-Аудит» повинна здійснити аудит фінансової звітності підприємства ПрАТ «Інфра».

Для вирішення поставлених завдань аудитор у своїх робочих документах повинен передбачити такі головні напрями аудиту:

– описати інформаційну та нормативну базу об'єкта перевірки;

– перевірити організацію бухгалтерського обліку на підприємстві;

– перевірити стан обліку на підприємстві;

– перевірити достовірність звітності й стану звітної дисципліни.

7. Аудиторська фірма «Формат» уклала договір із ТОВ «Будівельник», предметом якого є проведення аудиту установчих документів підприємства-замовника. У процесі перевірки аудиторами встановлено, що статутний капітал зареєстровано 15.03.2010 р. в розмірі 25460 грн, до того ж на момент створення ТОВ учасниками було внесено 50 % заявленого статутного капіталу. На момент перевірки (травень 2016) зафіксовано, що внески учасників у рахунок погашення уставного капіталу протягом терміну діяльності підприємства не здійснювались. У 2016 один з учасників прийняв рішення вийти з товариства. У цьому разі йому було повернуто його внесок до статутного фонду в розмірі 5400 грн.

1. Вказати законодавчі акти, які регулюють порядок створення юридичної особи та вимоги до змісту установчих документів. Скласти перелік документів, що містять інформацію про діяльність підприємства. Скласти загальний план та програму аудиту установчих документів ТОВ «Будівельник», враховуючи особливості організаційно-правової форми господарювання підприємства.

Необхідно:

– скласти перелік порушень, які виявить аудитор під час перевірки;

– скласти рекомендації аудитора щодо виправлення виявлених помилок.

8. Аудиторська фірма проводить аудит облікової політики торговельного підприємства. Аудиторами встановлено, що підприємство-замовник:
а) затверджує Наказ про облікову політику щороку; б) вносило зміни до облікової політики в частині заміни рахунків – використовувало спрощену систему бухгалтерського обліку – 8-й клас рахунків, з наступного року було введено 9-й клас обліку витрат; в) відсутній перелік обов'язків головного бухгалтера; г) протягом періоду, що перевіряється здійснювалися операції, відмінні за змістом від попередніх подій або операцій, що не знайшло відображення в Наказі про облікову політику.

Необхідно:

– визначити завдання аудиту облікової політики торговельного підприємства;

– проаналізувати факти, виявлені аудитором під час перевірки щодо відповідності діючому законодавству;

– вказати перелік питань, які мають бути відображені в обліковій політиці підприємства, враховуючи специфіку його діяльності;

– скласти програму аудиту облікової політики підприємства.

9. Під час аудиту установчих документів ПАТ «Закат» із статутним капіталом 2540000 грн були опрацьовані наступні господарські операції. На загальних зборах акціонерів від 12.12.2016 р. прийнято рішення щодо зменшення статутного капіталу на 440 акцій номінальною вартістю 15 грн за одну акцію. З цієї кількості акцій 50 штук вирішили анулювати, а 220 штук повторно розмістити на вторинному ринку за ціною 18 грн за одну акцію. В обліку підприємства господарські операції були відображені у такий спосіб:

Таблиця 16.5 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн
45	31	6600
40	45	6600
31	685	3960
685	45	3960

Необхідно:

– визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки, що наведені у відповідному розділі;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки і розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

10. У процесі аудиту фінансової звітності були виявлені такі факти.

У зв’язку з тим, що аудитори були призначені після звітного періоду, вони не мали змоги спостерігати за інвентаризацією запасів на початок і кінець року. Тому в аудиторів не було можливості впевнитися в кількості запасів, вартість яких відображена в звіті про фінансовий стан. Крім того, впровадження нової комп’ютеризованої системи обліку дебіторської заборгованості призвело до численних помилок у її сумах. Станом на дату аудиторського звіту управлінський персонал продовжував усувати недоліки системи та виправляти помилки. Аудитори не мали змоги підтвердити або перевірити альтернативними засобами статті дебіторської заборгованості, включені у звіт про фінансовий стан. У зв’язку з цим, аудитори не мали змоги

визначити, чи існувала потреба в будь-яких корегуваннях запасів і дебіторської заборгованості, відображених чи не відображених в обліку, а також елементів, що формує звіт про фінансові результати, звіт про зміни у власному капіталі і звіт про рух грошових коштів.

Оцініть обставини аудиторської перевірки та оберіть вид аудиторської думки. Обґрунтуйте свою точку зору з позиції Міжнародних стандартів аудиту.

11. У процесі аудиту фінансової звітності було встановлено такі факти.

Вартість запасів компанії відображена у звіті про фінансовий стан за первісною вартістю. Управлінський персонал не визнав запаси за найменшою: за собівартістю або за чистою вартістю реалізації, що є відхилення від прийнятої концептуальної основи фінансової звітності. Облікові записи компанії свідчать про те, що якби управлінський персонал визнав запаси за меншою з двох вартостей: за собівартістю або за чистою вартістю реалізації, потрібно було б провести уцінку запасів до їх первісної вартості. Відповідно собівартість продукції збільшилась, а чистий дохід, податок на прибуток та власний капітал акціонерів зменшився. За винятком впливу цих фактів, фінансова звітність відображає достовірно, в усіх інших суттєвих аспектах, фінансовий стан компанії та її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до прийнятої концептуальної основи фінансової звітності.

Оцініть обставини аудиторської перевірки та оберіть різновид аудиторської думки. Обґрунтуйте свій погляд із позиції Міжнародних стандартів аудиту.

13. У процесі аудиту фінансової звітності були виявлені такі факти.

Як пояснюється в примітках компанія не консолідувала фінансову звітність дочірнього підприємства, яке придбала в попередньому звітному періоді, оскільки вона не змогла впевнитися у справедливій вартості окремих суттєвих активів та зобов’язань дочірнього підприємства на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в обліку за методом собівартості. Відповідно до прийнятої концептуальної основи фінансової звітності дочірнє підприємство має бути консолідоване, оскільки воно перебуває під контролем компанії. Якби воно було консолідоване, це суттєво б вплинуло на велику кількість елементів консолідованої фінансової звітності, але вплив на проведення консолідації не був визначений.

Оцініть обставини аудиторської перевірки та оберіть різновид аудиторської думки. Обґрунтуйте свій погляд із позиції Міжнародних стандартів аудиту.

14. У процесі проведення аудиту основних засобів підприємства були опрацьовані такі операції. Підприємство придбало об'єкт основних засобів за грошові кошти купівельною вартістю 25200 грн (зокрема ПДВ). Витрати на доставку склали 78 грн із ПДВ. Витрати на монтаж та запуск – 210 грн із ПДВ. Витрати на відрядження директора, пов'язані з придбанням основних засобів – 320 грн. Витрати на оплату відсотків за кредит, за рахунок якого придбані основні засоби – 340 грн. В обліку підприємства господарські операції відображені так (див. табл. 16.6).

Таблиця 16.6 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3
152	631	25200
641	631	4200
631	311	25200
97	685	78
641	685	13
97	685	210
641	685	35
685	311	288
23	372	320
152	601	340
10	152	

Необхідно:

– визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки, що наведені у відповідному розділі;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

15. У процесі проведення аудиту основних засобів підприємства були опрацьовані такі операції. Підприємство в звітному періоді здійснило заміну деталей на вантажному автомобілі, що використовується для транспортування готової продукції. Частину знятих деталей оприбутковано на суму 120 грн і продано в цьому самому звітному періоді за ціною реалізації 180 грн (разом із ПДВ). Вартість замінених запчастин становила – 450 грн (без ПДВ). В обліку підприємства господарські операції відображені так (див. табл. 16. 7).

Таблиця 16. 7– Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3
151	207	450
207	719	180
361	712	120
943	207	180
712	791	120
719	791	180
791	93	450

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки що наведені у відповідному розділі;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки і розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

16. У процесі проведення аудиту основних засобів підприємства були встановлені такі факти. Під час капітального будівництва виробничого приміщення підприємства:

- використано будматеріалів на суму 24 тис. грн. (зокрема ПДВ);
- витрати на оплату праці та соціальні заходи – 2 тис. грн;
- витрати на оплату монтажних робіт – 3,6 тис. грн. (зокрема ПДВ);
- витрати на державну реєстрацію – 0,2 тис. грн.

В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб:

Таблиця 16.8 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
23	205	24,0
977	661,65	2,0
977	685	3,6
641	685	0,6
977	685	0,2

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки, що наведені у відповідному розділі;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

17. У процесі проведення аудиту основних засобів підприємства були опрацьовані такі операції. Підприємство безоплатно отримало об'єкт основних засобів залишковою вартістю 9 тис. грн. Витрати на транспортування та монтаж безоплатно отриманих основних засобів 1,74 тис. грн із ПДВ. В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб.

Таблиця 16.9 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
10	745	9
10	631	1,74
641	631	0,29
631	311	1,74

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки що наведені у відповідному розділі;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки і розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

18 . У процесі проведення аудиту виробничих запасів підприємства були встановлені такі факти. Була проведена інвентаризація на складі паливно-мастильних матеріалів, за якою встановлено:

Таблиця 16.10 – Результати інвентаризації паливно-мастильних матеріалів

	Номер балансового рахунку	Кількість ПММ за даними інвентаризації становила, л	Кількість ПММ за даними обліку становила, л	Середня ціна без ПДВ, грн
Бензин АІ-80	203.1	841	851	9,95
Бензин АІ-92	203.2	391	387	10,35
Бензин АІ-95	203.3	485	480	10,75

У пояснювальній записці завідувач складом причин цих відхилень не назвав. У бухгалтерії підприємства було зараховано як пересортицю по бензину АІ-80 лишків бензину АІ-92, АІ-95, а залишок списано в межах норм природного убутку.

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

Робоча документація

РД____

Таблиця 16.11 – Порівняльна відомість результатів інвентаризації

Назва ТМЦ	Ціна, грн	Залишок				Нестача		Лишки	
		За даними обліку		За даними інвентаризації		К-ть, л	Сума. грн.	К-ть, л	Сума, грн
		К-ть, л	Сума, грн.	К-ть, л	Сума, грн.				
Бензин АІ-80									
Бензин АІ-95									
Бензин АІ-92									

РД___

Таблиця 16.12 – Вибірка результатів інвентаризації запасів

Назва ТМЦ	Номер рахунку	Залишок за даними інвентаризації	Залишок за даними обліку	Сума виявлених інвентаризацією			Відображено в обліку			
				Нестач запасів	Лишків запасів	Втрат від псування запасів	Зараховано за пересортицею	Списано в межах норм убутку	Віднесено на винних осіб	Списано на фінансові результати
Бензин АІ-80										
Бензин АІ-95										
Бензин АІ-92										

19. У процесі проведення аудиту виробничих запасів підприємства були встановлені такі факти. Підприємство закупило матеріали для виробництва продукції на суму 2625 грн (зокрема ПДВ). Витрати на транспортування склали 389 грн (зокрема ПДВ). В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб:

Таблиця 16.13 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
371	311	2625
208	631	2625
631	371	2625
371	311	389
94	631	389
644	631	65

Необхідно:

– визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки і розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

20. Під час аудиту касових операцій на ТОВ «Деліс» були встановлені такі факти:

– згідно з витягом банку від 25.03.200Х р. з розрахункового рахунку було одержано 25000 грн на виплату заробітної плати і 300 грн на господарські потреби. За звітом касира 25000 грн було оприбуткована 25.03.20ХХ р, а сума 300 грн – 27.03.20ХХ. У день оприбуткування виплачена заробітна плата в сумі 24 500 грн й відшкодовано підзвітні суми в розмірі 250 грн 29.05.20ХХ р. решту суми було повернуто до банку;

– за видатковим касовим ордером № 14 від 1 березня поточного року було видано під звіт інженеру Іванову М.С. 570 грн на витрати з відрядження до м. Києва. У видатковому касовому ордері № 14 як підтверджуючий документ зазначено наказ № 8. Аудитор встановив, що згідно з цим наказом М. С. Іванов їде у відрядження до м. Києва строком на 3 дні з 3 по 6 березня;

– у видатковому касовому ордері № 14 наявні підписи касира та бухгалтера з обліку грошових коштів. Під час зіставлення підпису одержувача коштів у видатковому касовому ордері № 14 із підписом М. С. Іванова в

розрахунково-платіжній відомості на одержання зарплати за попередній місяць встановлено, що підписи не збігаються;

– під час подальшої перевірки готівкових операцій виявлено, що за Івановим М. С. на дату видавання грошей обліковується дебіторська заборгованість на суму 400 грн за виданими раніше сумами.

Необхідно:

– визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки і розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

Робоча документація

РД __

Таблиця 16.14 – Відомість виявлених порушень законодавчих та нормативних актів під час перевірки регулювання норм обліку готівки на

Документи, звіти, облікові реєстри				Суть порушення, спосіб виявлення	Назва нормативних актів, вимоги яких порушені	Розра-хунок фінан-сових санкцій
Назва	Номер	Дата	Сума, грн			

21. На підприємстві під час аудиту розрахунків із підзвітними особами за другий квартал поточного року було встановлено:

– на підприємстві 21 квітня видано на господарські потреби в підзвіт І. І. Іванову в сумі 200 грн. Звіт про використання коштів та залишок готівки в бухгалтерію було подано 23 квітня. До звіту підколені товарні чеки на суму 170 грн.;

– початок відрядження згідно наказу 25 квітня. Менеджер зі збуту Сидоров С. С. отримав у підзвіт кошти на відрядження в сумі 5000 грн. Термін відрядження 3 дня. За видані раніше підзвітні суми менеджер зі збуту заборгованостей не мав. Останній авансовий звіт поданий в бухгалтерію 29 квітня. До нього підколені такі документи:

– квитки на проїзд кожний по 210 грн.;

– квитанції готелю за проживання з одноразовим харчуванням на суму 1500 грн.;

– добові нараховані в сумі 600 грн.

Залишок готівки повернутий не був.

Необхідно:

– визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки та розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

Робоча документація

РД___

Таблиця 16.15 – Перевірка своєчасності повернення підзвітних сум

№ з/п	Підзвітна особа, цільове призначення	Одержання під звіт		Авансовий звіт		Повернення в касу		Затримка розрахунку	
		Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн

РД___

Таблиця 16.16 – Перелік виявлених помилок і порушень під час аудиту розрахунків з підзвітними особами

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	найменування	Номер	Дата	Сума, грн	

22. Під час здійснення аудиторської перевірки за претензіями за другий квартал 20ХХ року на підприємстві були перевірені такі операції. Здійснено передоплату відповідно до договору купівлі-продажу ТОВ «Мрія» на суму 7985 грн (з ПДВ). Під час отримання 10.04.20ХХ матеріалів виявлено нестачу на суму 430 грн (з ПДВ). Підприємством виставлено претензію постачальнику. Постачальник претензію задовольнив: у тому самому звітному періоді здійснив допостачання матеріалів.

В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб:

Таблиця 16.17 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн
371	311	7985
201	631	6654
644	631	331
374	371	430

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки та розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

23. Підприємством здійснено передоплату АТ «Світ» на суму 2118 грн (з ПДВ). Під час приймання матеріалів 15.05.20XX встановлено нестачу з вини постачальника на суму 192 грн (з ПДВ). Постачальник претензію щодо нестачі матеріалів частково задовольнив, компенсувавши грошовими коштами 150 грн. Решта претензії залишилась незадоволеною (судовий позов відхилено). В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб.

Таблиця 16.18 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
371	311	2118
641	644	353
201	371	1926
374	371	192
311	374	150
641	644	25

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

24. Підприємство закупило запчастини для ремонту обладнання на суму 28,2 тис. грн (зокрема ПДВ – 4,7 тис. грн), паливо – 9 тис. грн (зокрема ПДВ – 1,5 тис. грн). Витрати на транспортування запчастин склали 1,26 тис. грн (зокрема ПДВ – 0,21 тис. грн). В обліку підприємства господарські операції відображені так.

Таблиця 16.19 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума,тис. грн
207	631	23,5
641	631	4,7
631	311	28,2
203	311	7,5
641	631	1,5
631	311	9
97	631	1,26
641	631	0,21

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

25. Підприємством здійснено передоплату за будівельні матеріали. Через декілька днів було отримано виробничі запаси, які були доставлені власним вантажним автомобілем. Витрати на транспортування склали – 75 грн. Вартість будівельних матеріалів становить 3169 тис. грн, зокрема ПДВ – 528,17 грн. Під час приймання матеріалів встановлено нестачу на суму 400 грн. Причиною нестачі є природна втрата виробничих запасів під час транспортування. В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб.

Таблиця 16.20 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн
371	301	3169
205	631	3244
644	631	528,17
947	631	400
631	371	3244

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

26. Проводячи аудиторську перевірку списання заборгованості за авансами, аудитор використав такий метод, як зустрічна перевірка, за

допомогою якої він встановив таке відображення розрахунків між підприємствами.

Таблиця 16.21 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3
Облік у продавця		
311	681	1200
643	641/ПДВ	2000
681	791	12000
641/ПДВ	643	2000
Облік у покупця		
371	311	10000
641/ПДВ	644	2000
944 38	38 791	12000
644	641/ПДВ	2000

Необхідно:

– визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– сформулювати висновки та розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

27. У процесі здійснення аудиту розрахунків за банківськими кредитами, аудитор отримав таку інформацію. 01.02.XX р. підприємство отримало короткостроковий кредит у сумі 600 000 грн на термін 9 місяців. Згідно із кредитною угодою підприємство щомісяця сплачує відсотки за користування кредитом. 01.09.XX р. через фінансові ускладнення у діяльності підприємства за згодою банку кредит було пролонговано до 30.04.XX р. Бухгалтером були відображені такі операції.

Таблиця 16.22 – Журнал господарських операцій

Кореспонденція рахунків		Сума, грн
Дебет	Кредит	
311	601	600000,00
Щомісячно (наприкінці місяця)		
951	685	9800,00
У вересні XX р.		
501	601	600000,00

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

28. Під час здійснення аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці підприємства та її оплати було виявлено такі операції: Працівникові Іванову І. І. надається щорічна основна відпустка тривалістю 24 календарні дні. У розрахунковому періоді з квітня минулого року по березень поточного працівник отримував такі різновиди виплат: основна заробітна плата (загальна сума) – 23935 грн, одноразова матеріальна допомога – 675 грн, премія за результати роботи минулого року – 800 грн, допомога з тимчасової непрацездатності – 860 грн. Кількість робочих днів у році, що перевіряється, – 355 днів. В обліку підприємства господарські операції відображені так.

Таблиця 16.23 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
471	661	1179,92
661	651	42,48
661	641	170,62
661	301	966,83

Необхідно:

– визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

РД____

Таблиця 16.24 – Відомість вибіркової перевірки нарахування відпускних

№ з/п	ПІБ	Сумарний заробіток, грн			Середньоденний заробіток, грн			Сума відпускних, грн			Примітки
		За даними бухгалтерії	За даними аудитора	Відхилення	За даними бухгалтерії	За даними аудитора	Відхилення	За даними бухгалтерії	За даними аудитора	Відхилення	

29. Під час здійснення аудиторської перевірки розрахунків із бюджетом із ПДВ ПАТ «Мета», були виявлені такі операції. На рахунок ПАТ «Мета» отримано передплату за продукцію 01.03.20ХХ р. в розмірі 12000 грн (зокрема ПДВ). Собівартість відвантаженої продукції склала 6000 грн. 06.03.20ХХ р. продукція була відвантажена за накладною на суму 16400 грн (зокрема ПДВ). 25.03.20ХХ р. були оприбутковані м матеріали за накладною на суму 12300,00 грн (зокрема ПДВ), отримано податкову накладну. 28.03.20ХХ р. надані послуги підприємству, підписано акт виконаних робіт на суму 34200 грн (зокремаПДВ). В обліку операції за березень були відображені у такий спосіб:

– 01.03. Дт 311 Кт 681 12000;

– 01.03. Дт 643 Кт 641 2000;

– 06.03. Дт 361 Кт 701 16400;

– 06.03. Дт 701 Кт 641 733,33;

– 06.03. Дт 901 Кт 26 6000;

– 25.03. Дт 201 Кт 631 12300;

– 28.03. Дт 361 Кт 702 34200.

Необхідно:

– визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

30. Протягом звітного періоду підприємство здійснило такі операції. Списані матеріали у виробництво на суму 25430 грн, нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва 10567 грн та адміністративно-управлінському персоналу 6380 грн. Частина загальновиробничих витрат, що стосується собівартості склала 2370 грн. За даними, наведеними в бухгалтерській довідці сума амортизації виробничого обладнання склала 1234 грн, будівлі підприємства – 2450 грн. Вартість електроенергії, спожитої на потреби виробництва за період склала 5000 грн (без ПДВ). За наведеними вище даними бухгалтер склав кошторис витрат на виробництво для визначення собівартості продукції. В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб.

Таблиця 16.25 – Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн
23	201	25430
23	91	2370
23	661	16947
23	131	3684
23	631	5000
901	23	53431

Необхідно:

– визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– сформулювати висновки та розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

РД __

Таблиця 16.26 – Перелік виявлених помилок і порушень у процесі аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	найменування	Номер	Дата	Сума, грн	

31. Протягом звітного періоду підприємство отримало такі доходи та понесло такі витрати на їхнє отримання. Визнано дохід від реалізації продукції на суму 61908 грн (зокрема ПДВ), списана фактична собівартість реалізованої продукції 29957 грн. До витрат звітного періоду належать: витрати на збут 4257 грн, адміністративні витрати 17046 грн. За наведеними вище даними бухгалтер склав бухгалтерську довідку щодо закриття рахунків та визначення фінансового результату. В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб.

Таблиця 16.27 – Визначення фінансово результату

Дебет	Кредит	Сума, грн
70	79	61908
23	90	29957
79	92	17046
79	93	4257
44	79	?

Необхідно:

– визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;

– скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;

– сформулювати висновки та розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

РД __

Таблиця 16.28 – Перелік виявлених помилок і порушень під час аудиту фінансових результатів

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	Номер	Дата	Сума, грн	

Тестові завдання для самоперевірки знань

1. «Впевненість» за МСА – це
а) різновид аудиторського звіту;
б) думка щодо достовірності аудиторських доказів;
в) рівень суттєвості інформації;
г) елемент договору на аудит.

2. Під час проведення аудиторської перевірки аудитор надає:
а) високий рівень впевненості;
б) середній рівень впевненості;
в) помірний рівень впевненості;
г) не надає впевненості.

3. Позитивна впевненість у твердженні висловлюється аудитором під час здійснення:
а) огляду фінансової звітності;
б) погоджених процедур;
в) підготовки фінансової інформації;
г) аудиту фінансової звітності.

4. Негативна впевненість у твердженні висловлюється аудитором під час здійснення:
а) погоджених процедур;

б) підготовки фінансової інформації;
в) огляду фінансової звітності;
г) аудиту фінансової звітності.

5. Високий рівень впевненості, з яким аудитор підтверджує твердження адміністрації, надається під час здійснення:
а) погоджених процедур;
б) аудиту фінансової звітності;
в) підготовки фінансової інформації;
г) огляду фінансової звітності.

6. Помірний рівень впевненості, з яким аудитор підтверджує твердження адміністрації, надається під час здійснення:
а) погоджених процедур;
б) підготовки фінансової інформації;
в) огляду фінансової звітності;
г) аудиту фінансової звітності.

7. Під час виконання завдання з підготовки інформації у звіті:
а) не висловлюється ніякої впевненості;
б) висловлюється обґрунтована впевненість;
в) висловлюється обмежена впевненість;
г) звіт не складається.

8. Згідно з МСА 320 інформація є ....., якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на підставі фінансових звітів:
а) достовірною;
б) не достовірною;
в) суттєвою;
г) несуттєвою.

9. Суттєвість в аудиті – це:
а) рівень аудиторського ризику;
б) рівень оплати праці аудиторів в аудиторській фірмі;
в) оцінка вартості робіт по договору;
г) вплив відхилень на рішення користувачів звітності.

10. За виявлені відхилення і порушення відповідальність несе:
а) аудитор;
б) керівництво підприємства;
в) бухгалтер, що їх допустився;
г) внутрішній аудитор.

11. Згідно з МСА 300 під час планування аудиту фінансової звітності складаються:
а) загальний план аудиту;
б) загальну стратегію аудиту;
в) графік проведення аудиту;
г) усі відповіді правильні.

12. Під час розробки загального плану аудиторської перевірки аудиторові варто зважати на такі питання:
а) знання бізнесу, ризик і суттєвість, нагляд і перевірка;
б) розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
в) характер, час і обсяг процедур, координація, керівництво;
г) усі відповіді правильні.

13. Згідно з МСА ризик того, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки, називається:
а) властивий ризик;
б) ризик контролю;
в) ризик невиявлення;
г) ризик суттєвого викривлення фінансової інформації.

14. Згідно з МСА елементами ризику невиявлення є:
а) властивий ризик і ризик контролю;
б) ризик вибірки і ризик неефективності аудиторських процедур;
в) аудиторський ризик і підприємницький ризик аудитора;
г) властивий ризик і аудиторський ризик.

15. Згідно з МСА ризик контролю виявляється у зв’язку з тим, що:
а) дії аудитора стосовно перевірки звітності суб’єктивні;
б) система внутрішнього контролю й аудиту не завжди функціонує ефективно;
в) певні категорії операцій здатні до суттєвих перекручень;
г) значні помилки під час проведення аудиту залишаються невиявленими.

16. Згідно з МСА ризик невиявлення виявляється у зв'язку з тим, що:
а) дії аудитора стосовно перевірки звітності суб'єктивні;
б) система внутрішнього контролю й аудиту не завжди функціонує ефективно;
в) певні категорії операцій здатні до суттєвих перекручень;
г) значні помилки під час проведення аудиту залишаються невиявленими.

17. У аудиторській практиці прийнятний рівень аудиторського ризику знаходиться в межах:
а) 1–5 %;
б) 3–7 %;
в) 5–10 %;
г) менше 1 %.

18. Який зв'язок між суттєвістю та аудиторським ризиком:
а) прямо пропорційна залежність;
б) взаємозв'язок відсутній;
в) зворотна залежність;
г) це ідентичні поняття.

19. Чим вище рівень суттєвості, тим загальний аудиторський ризик:
а) вище;
б) нижче;
в) наближається до 0;
г) наближається до 1.

20. Чи звільняє аудит фінансової звітності управлінський персонал підприємства від відповідальності за підготовку та подання цієї звітності:
а) так, звільняє;
б) ні, не звільняє;
в) звільняє у разі аудитором надання безумовно-позитивного висновку;
г) звільняє у разі, коли аудитор завіряє фінансову звітність.

21. Згідно з МСА, якщо фінансова звітність за попередній період не перевірялась, аудитор повинен:
а) модифікувати свій висновок;
б) відмовитись від проведення аудиту;
в) зазначити про це у своєму висновку;
г) не звертати на це уваги, оскільки це не стосується поточного періоду.

22. Відповідно до Міжнародних стандартів аудит відрізняється від супутніх послуг:
а) рівнем впевненості аудитора;
б) кількістю необхідних аудиторських доказів;

в) характером аудиторських процедур;
г) усе перелічене.

23. У аудиторській практиці під час виявлення суттєвих порушень (шахрайство, незаконна діяльність) аудитор повинен:
а) повідомити регуляторні органи про виявлення порушення;
б) повідомити судові органи про виявлення порушення;
в) повідомити відповідну професійну бухгалтерську/аудиторську організацію;
г) відмовитися від проведення аудиту і надати меморандум клієнту.

24. Які критерії згідно з МСА 500 характеризують аудиторські докази:
а) повнота та своєчасність;
б) достовірність та вірогідність;
в) достатність та відповідність;
г) повнота та відповідність.

25. Згідно з МСА 500 найбільш надійним джерелом інформації для аудитора є:
а) внутрішні документи клієнта;
б) документальні підтвердження від третіх осіб;
в) ствердження керівництва клієнта;
г) спостереження за інвентаризацією.

26. Згідно з МСА 500 найменш надійним джерелом для доказів аудитора є
а) проведений аудитором огляд цінностей;
б) внутрішні документи господарюючого суб’єкта;
в) документальні підтвердження, отримані від третіх сторін;
г) усне пояснення керівництва.

27. Згідно з МСА 500 процедури отримання аудиторських доказів передбачають:
а) інвентаризацію і спостереження;
б) запит та підтвердження;
в) аналітичні процедури;
г) усе наведене вище.

28. Згідно з МСА 500 процедури отримання аудиторських доказів передбачають:
а) перевірку записів і документів;
б) повторне виконання;
в) повторний перерахунок;
г) усе наведене вище.

29. Згідно з МСА 210 документ, що містить погоджені умови на проведення аудиторської перевірки, – це:
а) лист-пропозиція;
б) лист-зобов’язання;

в) лист-пояснення;
г) лист-домовленість.

30. Згідно з МСА робочі документи аудитора призначені для:
а) дотримання вимог Кодексу професійної етики аудиторів;
б) забезпечення обґрунтування висновку аудитора;
в) поточного контролю і спостереження за процедурами контролю;
г) документального засвідчення незалежності аудитора.

31. В аудиторській практиці аудиторський файл – це
а) сукупність попередньої, робочої і підсумкової документації аудитора;
б) сукупність документів, що підлягають перевірці аудитором;
в) сукупність інформації про аудитора (аудиторську фірму);
г) немає правильної відповіді.

32. Згідно з МСА інформація підготовлена аудитором (і для аудитора) або одержана ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки це:
а) первинна документація;
б) попередня документація;
в) робоча документація;
г) інша документація.

33. В аудиторській практиці з аудиторського висновку не включається:
а) адресат;
б) опис перевірених документів;
в) опис виявлених невідповідностей;
г) концептуальна основа обліку і звітності.

34. В аудиторській практиці у випадку, якщо аудитор визнає, що високий ризик невиявлення стосовно даних фінансової звітності не може бути зменшений до допустимого рівня, він повинен:
а) дати негативний аудиторський висновок;
б) відмовитися від надання аудиторського висновку;
в) надати позитивний аудиторський висновок;
г) всі варіанти неправильні.

35. В аудиторській практиці звіт аудитора перед замовником:
а) має форму, регламентовану МСА;
б) має форму, регламентовану відповідним Законом «Про аудиторську діяльність»;
в) має форму аудиторського висновку;
г) складається у довільній формі.

36. Згідно з МСА обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов несуттєвого впливу неперевірених сфер обліку на фінансову звітність підприємства є підставою для видачі:

а) безумовно-позитивного висновку;

б) умовно-позитивного висновку;

в) негативного висновку;

г) відмови від видачі висновку.

37. Згідно з МСА у разі наявності незгоди з керівництвом щодо методів застосування облікової політики, яка є несуттєвою, аудитор повинен:

а) надати негативний висновок;

б) надати безумовно-позитивний висновок із пояснювальним параграфом;

в) надати умовно-позитивний висновок;

г) надати безумовно-позитивний висновок.

38. Згідно з МСА у разі наявності обмеження обсягів роботи, яке є несуттєвим, аудитор повинен:

а) надати негативний висновок;

б) надати безумовно-позитивний висновок із пояснювальним параграфом;

в) надати безумовно-позитивний висновок;

г) надати умовно-позитивний висновок.

39. Згідно з МСА суттєва незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті призводить до видачі:

а) безумовно-позитивного висновку;

б) умовно-позитивного висновку;

в) негативного висновку;

г) безумовно-позитивного висновку з пояснювальним параграфом.

40. Згідно з МСА, якщо аудитор не отримав достатньої кількості належних доказів, що зумовило несуттєву незгоду, то він повинен:

а) надати безумовно-позитивний висновок;

б) надати умовно-позитивний висновок;

в) надати негативний висновок;

г) відмовитися від надання аудиторського висновку.

41. Згідно з МСА незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, що несуттєво впливають на фінансову звітність підприємства є підставою для видачі:

а) безумовно-позитивного висновку;

б) умовно-позитивного висновку;

в) негативного висновку;

г) відмови від видачі висновку.

42. Згідно з МСА, який різновид висновку повинен обрати аудитор за умови існування причин, що не дають можливості сформулювати думку щодо стану обліку та звітності підприємства загалом:
а) безумовно-позитивний;
б) умовно-позитивний;
в) негативний;
г) відмова від формулювання аудиторської думки.

43. Мета аудиту основних засобів:
а) підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби»;
б) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їхнє надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;
в) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів;
г) підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

44. У процесі аудиту витрат на ремонт основних засобів перевіряють:
а) реальність залишкової вартості основних засобів;
б) правильність класифікації основних засобів;
в) якість кошторисно-технічної документації;
г) облікову політику підприємства.

45. При аудиті ліквідації об’єкту основних засобів необхідно з’ясувати:
а) причини ліквідації;
б) норму амортизації;
в) потужність;
г) своєчасність і правильність оприбуткування.

46. Документ, що відкривається на весь термін служби об’єкта основних засобів, називається:
а) карткою обліку руху основних засобів;
б) інвентарною карткою обліку основних засобів;
в) технічним паспортом;
г) приймально-здавальним актом.

47. Метод перевірки збереження, технічного стану та якості ремонту основних засобів:
а) інвентаризація;
б) зіставлення бухгалтерських операцій;
в) лабораторний аналіз;
г) особисті спостереження.

48. Мета аудиту виробничих запасів:
а) висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки й надання користувачам;
б) вивчення господарських процесів та операцій, пов'язаних із наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають у цьому разі всередині підприємства та за його межами;
в) встановлення законності та правильності відображення в обліку надходження, переміщення і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
г) дотримання вимог щодо проведення інвентаризації товарів, матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів.

49. Головними внутрішніми документами під час перевірки оприбуткування матеріальних цінностей що звіряються з супровідними документами постачальника є:
а) товарно-транспортні накладні;
б) специфікації;
в) акти приймання;
г) нема правильної відповіді.

50. У січні придбано 20 одиниць запасів по 28 грн, у лютому – 15 по 25 грн, у березні – 30 по 36 грн. У квітні було реалізовано 33 одиниці. Собівартість запасів на кінець квітня за середньозваженої собівартості становить:
а) 885 грн;
б) 1023грн;
в) 896 грн;
г) 1152 грн.

51. Оприбуткування надлишків палива виявлених у процесі інвентаризації відображається проводкою:
а) Дт 201 Кт 719;
б) Дт 203 Кт 719;
в) Дт 719 Кт 203;
г) Дт 791 Кт 203.

52. У процесі аудиту касових операцій виявлено перевищення ліміту залишку готівки в касі на суму: 4.09 – 36 грн; 7.09 – 121 грн; 9.09 – 47 грн; 10.09 (день видачі заробітної плати) – 3500 грн. У якому розмірі буде нараховано штраф:
а) 204 грн;
б) 408 грн;
в) 3704 грн;
г) 7408 грн.

53. Поточний контроль за правильним веденням касової книги здійснює:
а) касир;
б) керівник;
в) головний бухгалтер;
г) аудитор.

54. У разі виникнення сумнівів у справжності документів аудитор проводить:
а) вибіркову перевірку;
б) суцільну перевірку;
в) формальну перевірку;
г) зустрічну перевірку.

55. Працівник зобов’язаний здати звіт про використання коштів, наданих на відрядження:
а) до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, у якому особа завершує відрядження;
б) до закінчення десятого банківського дня, наступного за днем, у якому особа завершує відрядження;
в) наступного за днем, у якому особа завершує відрядження;
г) у будь-який день.

56. Перевірку правильності відображення на статтях балансу відповідних залишків заборгованості здійснюють:
а) за даними аналітичного обліку до рахунків шляхом порівняння залишків за кожним різновидом розрахунків на початок періоду, що перевіряється, із залишками за відповідними статтями балансу;
б) у процесі встановлення дотримання діючих цін і тарифів;
в) під час визначення законності списання нестач, втрат від псування запасів із вини постачальників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки;
г) під час аналізу матеріалів інвентаризацій розрахунків із постачальниками.

57. Цільове використання кредитів перевіряють:
а) порівнянням умов договору з оплатою з рахунку розрахункових документів;
б) за допомогою зміни щодо сальдо за розрахунками банківських кредитів і встановлення достовірності інших даних, що відображають потоки грошових коштів, зважаючи на умови повернення кредитів;
в) аналізуючи умови надання кредитів, джерела їхнього покриття, а також правомірність здійснення господарських операцій, проведених за рахунок кредитів банку;
г) аналізуючи облік розрахунків у національній та іноземній валютах за кредити банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, а також за позиками, строк погашення яких закінчився.

58. За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки на підприємство накладається штраф у розмірі:
а) виданих під звіт сум;
б) 20 % виданих під звіт сум;
в) 25 % виданих під звіт сум;
г) 50 % виданих під звіт сум.

59. Метою проведення аудиту розрахунків з дебіторами й кредиторами є:
а) висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об’єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності безготівково-розрахункових операцій;
б) висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об’єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку операцій із готівкою в національній валюті;
в) висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо розрахункових операцій на підприємстві в усіх суттєвих аспектах

нормативним документам, що регламентують порядок її підготовки і надання користувачам;
г) проведення перевірки стану розрахунків із дебіторами й кредиторами, виявлення порушень та надання рекомендацій щодо їхнього виправлення.

60. Головним завданням аудиту розрахунків є:
а) встановлення реальної дебіторської та кредиторської заборгованості;
б) перевірка наявності простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості та перевірка правильності списання заборгованості, строк якої минув;
в) перевірка правильності обліку дебіторської і кредиторської заборгованості;
г) усе перераховане вище.

61. Претензії щодо відшкодування вартості продукції (товарів), якої бракує, неналежної якості або некомплектної й сплату штрафу за постачання такої продукції (товарів) пред'являють:
а) протягом місяця;
б) протягом 10 робочих днів;
в) протягом звітного кварталу;
г) не пред'являють.

62. У процесі аудиту каси підприємства виявлено неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касах готівки на суму 1200 грн. У якому розмірі буде сплачено штраф:
а) 1200 грн;
б) 2400 грн;
в) 6000 грн;
г) 12000 грн.

63. У процесі зустрічних перевірок банківських операцій проводять зіставлення виписок банку із:
а) звітними даними;
б) документами підприємства-партнера;
в) первинними документами;
г) документами за минулі періоди.

64. Підставою для пред'явлення претензій постачальнику за недопостачання товарів є:
а) договір постачання;

б) акт про встановлену розбіжність під час приймання товарів;
в) журнал обліку надходження товарів;
г) комерційний акт.

65. Списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів відображується проводкою:
а) Дт 94 Кт 38;
б) Дт 36 Кт 71;
в) Дт 38 Кт 36;
г) Дт 38 Кт 73.

66. У разі виявлення в процесі аудиту розрахунків із підрядниками фактів завищення обсягу виконаних робіт необхідно провести:
а) лабораторний аналіз;
б) контрольний замір робіт;
в) експертизу;
г) інвентаризацію.

67. Інвентаризація розрахунків полягає:
а) у виявленні фактичних залишків сум на рахунках;
б) зіставленні даних синтетичного й аналітичного обліку;
в) за даними аналітичного обліку до рахунків шляхом порівняння залишків за кожним різновидом розрахунків на початок періоду, що перевіряється, із залишками за відповідними статтями балансу;
г) у виявленні фактичних залишків сум готівки в касі підприємства.

68. Виправлення помилок у касових документах:
а) допускається з використанням коректуючого способу;
б) допускається тільки обумовлені виправлення;
в) допускається способом «червоне сторно»;
г) не допускаються.

69. Реальність і вірогідність розрахунків із постачальниками й покупцями перевіряється:
а) визначенням простроченої дебіторської заборгованості;
б) вивченням стану записів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку розрахунків із постачальниками;
в) звіренням записів у Головній книзі з книгами і журналами аналітичного обліку й актами звірення з постачальниками та покупцями;
г) шляхом інвентаризації розрахунків.

70. Претензії можуть бути пред'явлені до постачальників і підрядників за:
а) виявлені збільшення обсягів виконаних робіт, недопостачання товарів, завищення цін і тарифів та сум унаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам, за простої з вини постачальників;
б) нестачу вантажу понад норму природних втрат, що виникла у дорозі, і зайві сплачені суми під час перевезення вантажів;
в) сумами, помилково списаними за рахунками в банку;
г) недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом.

71. Під час аудиту нарахування амортизації разом із іншим насамперед перевіряється:
а) обґрунтованість застосування методу амортизації;
б) наявність внутрішнього переміщення основних засобів;
в) метод нарахування амортизації взятих в оренду основних засобів;
г) вартість безоплатно переданих основних засобів.

72. Якщо розмір наступної уцінки більше попередньої дооцінки то різниця відноситься:
а) нерозподілений прибуток;
б) витрати періоду;
в) власний капітал;
г) доходи періоду.

73. Особа, яка очолює інвентаризаційну комісію під час аудиту основних засобів:
а) головний бухгалтер;
б) аудитор;
в) керівник підприємства;
г) головні спеціалісти підприємства.

74. Облік основних засобів ведеться на рахунках бухгалтерського обліку за:
а) ліквідаційною вартістю;
б) первісною вартістю;
в) залишковою вартістю;
г) ринковою вартістю.

75. Первинним документом, що є підставою для введення в експлуатацію основного засобу, є:
а) рахунок-фактура на придбання основних засобів;
б) акт приймання-передавання основних засобів;
в) картка обліку основних засобів;
г) інвентарна картка.

76. До завдань аудиторської перевірки запасів належить встановлення:
а) повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження і вибування запасів за їхніми напрямами;
б) доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
в) правильність розподілу вартості використаних на виробництво запасів та за об'єктами калькулювання;
г) усе перераховане вище.

77. Хто повинен відшкодувати різницю вартості ТМЦ, якщо у процесі обліку нестачі надлишками у разі пересортиці сума нестачі виявилася більше суми надлишку:
а) підприємство за рахунок відповідних фондів;
б) колектив підприємства;
в) встановлена в процесі проведеного розслідування винна особа;
г) особисто керівник підприємства.

78. Якщо матеріал надійшов за масою, а витрачається в одиницях, то його оприбуткування, зберігання і відпуск відображаються:
а) у двох одиницях;
б) у тій одиниці, в якій він надійшов;
в) у тій одиниці, в якій витрачається;
г) за рішенням бухгалтерії.

79. У січні придбано 20 одиниць запасів по 28 грн, у лютому – 15 по 25 грн, у березні – 30 по 36 грн. У квітні було реалізовано 33 одиниці. Собівартість запасів на кінець квітня за ФІФО становить:
а) 885 грн;
б) 1023грн;
в) 896 грн;
г) 1152 грн.

80. Метод суцільної інвентаризації у процесі аудиту збереження і руху запасів проводиться:
а) коли виробничих запасів невелика кількість;
б) коли виробничих запасів велика кількість;
в) за відсутності матеріально відповідальної особи під час інвентаризації;
г) коли матеріально відповідальну особу за наказом не встановлено.

81. Аудит використання основних засобів складається разом із іншим із:
а) аудиту надходження основних засобів;
б) аудиту реалізації та іншого вибуття основних засобів;
в) аудиту внутрішнього переміщення основних засобів;
г) аудиту нарахування амортизації основних засобів.

82. У разі первісної уцінки основних засобів:
а) зменшується власний капітал;
б) зменшуються витрати періоду;
в) збільшуються витрати періоду;
г) збільшується власний капітал.

83. Аудит руху основних засобів здійснюється з метою:
а) встановлення технічного стану основних засобів;
б) встановлення законності, правильності та своєчасності оформлення операцій;
в) визначення способу придбання основних засобів;
г) нема правильної відповіді.

84. Підприємство встановлює і затверджує метод амортизації, який буде застосовуватися:
а) до закінчення звітного року;
б) до складання річної фінансової звітності;
в) до початку звітного періоду;
г) після складання річної фінансової звітності.

85. Підприємство придбало обладнання за 300 тис. грн, зокрема ПДВ – 50 тис. грн, крім того витратило 4 тис. грн на доставлення і 2 тис. грн – на монтаж та підготовку до експлуатації та сплатило відсотки за довгостроковим кредитом, взятим на придбання обладнання – 1 тис. грн. Первісна вартість такого обладнання дорівнює:
а) 300 тис. грн;
б) 250 тис. грн;

в) 256 тис. грн;
г) 257 тис. грн.

86. Мета аудиту виробничих запасів:
а) висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам;
б) вивчення господарських процесів та операцій, пов'язаних із наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають у цьому разі всередині підприємства та за його межами;
в) встановлення законності та правильності відображення в обліку надходження, переміщення і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
г) дотримання вимог щодо проведення інвентаризації товарів, матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів.

87. Під час інвентаризації матеріальних цінностей:
а) аудитор перевіряє правильність складання порівняльної відомості й відповідність записів, внесених до неї бухгалтерією, даним бухгалтерського обліку;
б) аудитор перевіряє повноту оприбуткування матеріальних цінностей;
в) аудитор перевіряє правильність оцінки купівельних матеріальних цінностей;
г) аудитор перевіряє погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками.

88. Усі факти розбіжностей фактичної наявності ТМЦ з даними бухгалтерського обліку фіксуються у:
а) відомостях інвентаризаційних різниць;
б) інвентаризаційних описах;
в) картках складського обліку;
г) книгах складського обліку.

89. Запаси в балансі підприємства відображаються за:
а) ринковою вартістю;
б) справедливою вартістю;
в) чистою реалізаційною вартістю;
г) первісною вартістю.

90. У разі виникнення сумнівів у справжності документів на придбання запасів аудитор проводить:
а) вибіркову перевірку;
б) суцільну перевірку;
в) формальну перевірку;
г) зустрічну перевірку.

91. Аудит руху основних засобів складається разом із іншим із:
а) аудиту нарахування амортизації;
б) аудиту переоцінки основних засобів;
в) аудиту проведення поліпшення основних засобів;
г) аудиту надходження та вибування основних засобів.

92. У разі первісної дооцінки основних засобів:
а) збільшуються витрати періоду;
б) зменшуються витрати періоду;
в) збільшується власний капітал;
г) зменшується власний капітал.

93. У разі безоплатного отримання автомобіля вартість необоротних активів відображається на кредиті рахунку:
а) 424;
б) 40;
в) 46;
г) 48.

94. Метод амортизації основних засобів обирається підприємством:
а) самостійно;
б) згідно з вказівками органів державної влади;
в) згідно з Податковим кодексом;
г) будь-яким із перерахованих вище способом.

95. Введення основних засобів в експлуатацію відображається такою проводкою:
а) Дт 15 Кт 10;
б) Дт 10 Кт 15;
в) Дт 15 Кт 631;
г) Дт 15 Кт 46.

96. До завдань аудиторської перевірки запасів належить установлення:
а) правильності віднесення активів підприємства до запасів;
б) забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених нормативів їхнього виробничого використання;
в) правильності визначення первісної або чистої вартості реалізації запасів;
г) усе перераховане вище.

97. Взаємний залік надлишків і нестач унаслідок пересортиці допускається:
а) відносно ТМЦ однакового найменування і незалежно від кількості за умови, що надлишки й нестача утворилися за той самий період і у тієї самої особи;
б) відносно ТМЦ однакового найменування на тотожній кількості за умови, що надлишки й нестача утворилися за той самий період і у тієї самої особи;
в) відносно ТМЦ однакового найменування та в тотожній кількості за умови, що надлишки й нестача утворилися у тієї самої особи;
г) відносно ТМЦ однакового найменування та в тотожній кількості за умови, що надлишки й нестача утворилися за той самий період.

98. Якою проводкою необхідно списати в бухгалтерському обліку сировину і матеріали, що зіпсувалися (винна особа не встановлена) і вже не можуть бути використані підприємством, зокрема для подальшого продажу (для обліку витрат використовується 9-й клас рахунків):
а) Дт949 Кт 201;
б) Дт 976 Кт 20;
в) Дт 946 Кт 201;
г) Дт 977 Кт 201.

99. Який із П(С)БО використовується під час аудиту запасів:
а) П(С)БО 17;
б) П(С)БО 11;
в) П(С)БО 9;
г) П(С)БО 19.

100. Яким засобом можна перевірити обґрунтованість норм витрачення матеріалів:
а) зустрічної перевірки;
б) контрольного запуску сировини у виробництво;
в) арифметичної перевірки;
г) нема правильної відповіді.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada. kiev.ua.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
3. Кодекс законів про працю України, затв. Законом № 322-VIII від 10.12.71 ВВР, 1971, додаток до № 50, ст. 375 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ 322-08.
4. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів / пер. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. – Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
5. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files-/temp/2099327807.doc.
6. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.-ua/files/temp/567121052.doc.
7. Інструкція щодо складання звітності за формою № 1 – аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги»: Рішення АПУ 28.01.2010 № 210/12. (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://buhgalter911.com /normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/instrukciya-pro-zastosuvannya-1021038.html.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна та ін. – Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – Ч. 1 – 846 с.
10. Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489 Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.

11. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-uhgalterskogo/.

12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html.

13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada. gov.ua/laws/show/z1365-14.

14. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada._gov.ua/laws/show /z0040-05.

15. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/2077494523.doc.

16. Положення про забезпечення незалежності аудитора[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/1239983549.doc.

17. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/1346610002.doc.

18. Положення про організацію удосконалення професійних знань аудиторів Рішення АПУ від 04.04.2013 № 266/10 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

19. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затвердженого рішенням Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. № 178/5 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

20. Положення про порядок подання звітності: Рішення АПУ від 23.12.2010 р. № 224/12. (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

21. Положення про сертифікацію аудиторів: Рішення АПУ від 31.05.2007 р. № 178/6. (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

22. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/1892138889.doc.

23. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-V (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. rada.kiev.ua.

24. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.kiev.ua.

25. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1997 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.kiev.ua.

26. Про забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації : Рішення АПУ від 03.11.2011 р. № 240/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

27. Про застосування стандартів аудиту : Рішення АПУ від 31.03.2011 р. № 229/7 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

28. Про затвердження Національної рамки кваліфікацій : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 р. № 1341 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.kiev.ua.

29. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». Рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua.

30. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/2037343347.doc.

ДОДАТКИ

Додаток А

Програма аудиту й робочі документи для забезпечення проведення аудиту облікової політики

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Мета аудиту облікової політики: встановлення відповідності облікової політики чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру й масштабу діяльності підприємства.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Індекс робочого документа	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Вивчення структури облікових підрозділів. Вивчення розподілу обов'язків			Схема
2.	Вивчення системи внутрішнього контролю з облікових питань		РД1	
3.	Перевірка відповідності обраної обліковою політики наявним нормативним документам		РД2	
4.	Перевірка незмінності або обгрунтованості змін облікової політики протягом звітного року			
5.	Перевірка відповідності обліку вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку			
6.	Вивчення робочого плану рахунків			Копія
7.	Опис системи бухгалтерського обліку та недоліків у ній			У вільній формі

Виконав_____

Перевірив_____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Існує на підприємстві служба внутрішнього контролю				
2	Кому підпорядкована ця служба: – головному бухгалтеру; – раді директорів; – керівництву; – інше.				
3	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?				
4	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?				
5	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?				
6	Вкажіть вимоги до фахівців внутрішнього контролю				
7	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: – типові форми документів; – розроблені самостійно; – інші (вкажіть).				
8	Фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю				
9	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю? (Якщо так, вкажіть періодичність звітності)				
10	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією? (Якщо так, вкажіть періодичність перевірок)				Копія акту
11	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників) ?				Копія протоколу

РД 2

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

АНКЕТА ВИВЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

№	Елемент, що перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Область застосування	Наявність порушень та їхній вплив на достовірність звітності
1	2	3	4	5
1	Наявність наказу про облікову політику			
2	Застосований метод оцінки вибуття запасів:			
	– ідентифікованої собівартості			
	– середньозваженої			
	– собівартості перших за часом надходження (ФІФО)			
	– нормативних розходів			
	– ціни продажу			
3	Визначення одиниці запасів			
	– найменування			
	– однорідна група			
	– інше (навести)			
4	Метод визначення суми резерву сумнівних боргів			
	– за класифікацією дебіторської заборгованості			
	– за платоспроможністю окремих дебіторів			
5	Метод амортизації основних засобів			
	– прямолінійний			
	– зменшення залишкової вартості			
	– прискореного зменшення залишкової вартості			
	– кумулятивний			
	– виробничий			

Продовження додатка А

1	2	3	4	5
6	Вартісна межа проміж ОЗ та МНМА			
7	Метод нарахування амортизації МНМА			
	– 50 % – 50 %			
	– 100 %			
8	Метод амортизації та строк корисного використання НМА			
	– прямолінійний			
	– зменшення залишкової вартості			
	– прискореного зменшення залишкової вартості			
	– кумулятивний			
	– виробничий			
9	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			
10	Наявність та порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів (навести)			
11	Метод відображення фінансових інвестицій			
	– за методом участі у капіталі			
	– за справедливою вартістю			
	– за собівартістю			
12	Визначена межа суттєвості			
13	Наявність змін облікової політики у періоді, що підлягає перевірці, та правильність їхнього відображення у звітності			

Додаток Б

Програма аудиту й робочі документи для забезпечення проведення аудиту установчих документів і власного капіталу

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ І ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

№	Аудиторські процедури до розгляду	Індекс РД	При-мітки	Вико-навець
1	Вивчення статуту підприємства, зокрема: 1) юридичний статус товариства; 2) мету і предмет діяльності; 3) прав і обов'язки акціонерів; 4) розміру статутного капіталу; 5) умов про категорії акцій, що випускаються товариством, та їхню номінальну вартість і кількість; 6) умови збільшення або зменшення статутного капіталу; 7) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; 8) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам; 9) своєчасності й повноти внесення часток до статутного капіталу; 10) часу останніх внесень до статуту товариства.			
2	Звірення залишку власного капіталу за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах	РД1		
3	Перевірка змісту складових власного капіталу	РД 2		
4	Вивчення відповідності розміру статутного капіталу даним установчих документів і законодавству	РД 3		
5	Документальна перевірка операцій формування статутного капіталу за установчими документами і визначення його структури	РД 4		
6	Перевірка розкриття інформації про власний капітал у Формі № 4 «Звіт про власний капітал»	РД 5		
7	Узагальнення результатів перевірки операцій з власним капіталом	РД 6		

Склав _____

Перевірив_____

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВЧИХ ДОКУМЕНТІВ І ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутрішнього контролю	При-мітки
		Так	Ні	Інформація відсутня		
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи є протоколи зборів акціонерів?					
2	Чи були випадки внесення часток до статутного капіталу майном та нематеріальними активами?					
3	Чи є Методика оцінки часток, що вносяться до статутного капіталу в натуральній та нематеріальній формах?					
4	Якщо формування статутного фонду є обов'язковим, чи обумовлені строки сплати (часткової сплати) внесків?					
5	Чи зазначене в установчих документах визначення часток засновників підприємства, тобто фактичне визначення власника/власників юридичної особи?					
6	Чи був сплачений мінімальний розмір статутного фонду на момент звернення по дозвіл на діяльність торговця цінними паперами?					
7	Чи існує на підприємстві механізм виключення за рішенням зборів учасників того учасника, який систематично не виконує своїх обов'язків?					
8	Чи проводилися установчі збори про затвердження статуту товариства (наявність протоколу)?					
9	Чи забезпечені права власності товариства відповідними документами на випущені акції?					

Продовження додатка Б

1	2	3	4	5	6	7
10	Чи відбулися реєстрація та публікація інформації про випуск акцій?					
11	Чи надавався звіт про наслідки передплати до ДКЦПФР?					
12	Чи перевірявся аудиторською фірмою фінансовий стан засновників – юридичних осіб щодо їхньої спроможності сплатити за акції товариства?					
13	Чи дотримуються на цьому підприємстві обмеження на різновиди внесків засновників?					
14	Чи були зміни в статутному капіталі в цей період, їхня адекватність реєстрації у статутних документах?					
15	Чи наявні акти ревізійної комісії щодо ревізії фінансово-господарської діяльності?					
16	Чи відзначала ревізійна комісія факти неправильного визначення прибутків (збитків)?					
17	Чи є рішення зборів акціонерів щодо розподілу прибутку?					
18	Чи виконується статутна норма щодо формування резервного капіталу?					
19	Чи створюється дивідендний фонд на підприємстві?					
20	Чи відповідає кваліфікація бухгалтера щодо ведення обліку власного капіталу вимогам кваліфікаційної характеристики?					

Виконав _____

Перевірив _____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРЕННЯ ЗАЛИШКІВ ЗА СТАТТЕЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

№ з/п	Складові власного капіталу	Залишок по Головній книзі	Залишок по журналу-ордеру	Відхилення	Причини
1	«Статутний капітал»				
2	«Пайовий капітал»				
3	«Додатковий капітал»				
4	«Резервний капітал»				
5	«Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)»				
6	«Вилучений капітал»				
7	«Неоплачений капітал»				
Усього:					

Склав _____

Перевірив_____

РД 2

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗМІСТ СКЛАДОВИХ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

№ п/п	Склад власного капіталу	На початок року	На кінець року	Відхилення (+; -)
1	Зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій			
2	Сума дооцінки необоротних активів			
3	Сума безоплатно отриманих підприємством від фізичних або юридичних осіб необоротних активів			
4	Сума створеного резерву згідно зі статутом підприємства			
5	Сума нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)			
6	Заборгованість власників (учасників) по внесках до статутного капіталу			

Склав _____

Перевірив_____

РД 3

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ВСТАНОВЛЕННЯ РОЗМІРУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

	Сума, грн.
Розмір статутного капіталу зазначеному в установчих документах	
Розмір статутного капіталу за даними Балансу	
Відображення змін у розмірі статутного фонду: – в установчих документах; – в Балансі	

Склав _____
Перевірив_____

РД 4

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

СТРУКТУРА СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

№	Акціонер	Кількість акцій	Частка в статутному фонді, %
1	Фізичні особи чисельністю _____ осіб, зокрема		
2	Юридичні особи-власники, чисельністю _____ підприємств, зокрема		
	Фонд державного майна України по Харківській області		
Разом:			

Склав _____
Перевірив_____

РД 5

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РУХ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ВІДПОВІДНО ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

№ п/п	Складова власного капіталу	Сума, тис. грн		
		На початок року	Зміни	На кінець року
1	Зареєстрований (пайовий) капітал			
2	Капітал у дооцінках			
3	Додатковий капітал			
4	Резервний капітал			
5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)			
6	Неоплачений капітал			
7	Вилучений капітал			

Склав _____

Перевірив_____

РД 6

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ

№з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Зміст порушення	Характер порушення (помилка, факт обману)	Який норматив-ний документ порушено	Суттєвість порушення
	найменування	№	дата	сума				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1								

Склав _____

Перевірив_____

Додаток В

Програма аудиту й робочі документи для забезпечення проведення аудиту необоротних активів

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Перелік аудиторських процедур	Індекс РД	Вико-навець	Примітки
1.	Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення), продаж (передачу) основних засобів.			
2.	Перевірка документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	РД1-2		
3.	Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання згідно П(С)БО 7.	РД3		
4.	Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування			
5.	Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень основних засобів	РД5-6		
6.	Перевірка правильності розрахунку індексу переоцінки основних засобів	РД4		
7.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів (первісної, наступної)			
8.	Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	РД7-11		
9.	Виявлення об’єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація			
10.	Виявлення повністю амортизованих об’єктів основних засобів: - які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується; - які не експлуатуються, але амортизація по них продовжує нараховуватись			
11.	Перевірка ліквідації основних засобів у зв’язку з їх повним зносом або пошкодженням	РД12		
12.	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	РД13		
13.	Звірка даних регістрів обліку основних засобів з даними головної книги.	РД14		
14.	Перевірка наявності первинної документації з всіма господарськими операціями з основними засобами			
15.	Оформлення окремим документом знайдених порушень при дослідженні документів, операцій і записів	РД15		

Склав _____

Перевірив_____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РЕЗУЛЬТАТИ ВИБІРКОВОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Матеріально відповідальна особа	Залишок за даними інвента-ризації	Залишок за даними обліку	Відхилення, грн..		Відображено в обліку			Примітки
				нестача	надлишок	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Виконав _____

Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

№	Номер інвентаризаційного опису	Порушення (+)						
		Відсутність підписів (хоча б одного) членів інвентариза-ційної комісії у робочій та підсумковій документації	Відсутність розписки матеріально відповідальної особи	Не вивірені підсумки на кожній сторінці акту	Відсутність числа прописом кількості натуральних показників	Відсутність на кожній сторінці акту запису «Ціни та підписи перевірив» та підпису матеріально відповідальної особи	Непідписані та незвірені членами комісії помилки та виправлення	Відсутність на останній сторінці інвентариза-ційного опису розписки матеріально відповідальної особи
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____

Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА ВИТРАТ, З ЯКИХ СКЛАДАЄТЬСЯ ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Назва об'єкту	№, дата документа на оприбутку-вання	Витрати (грн..)							При мітки
			Вартість, яку сплачують постачальнику (без непрямих податків)	Реєстраційні витрати	Мито	Страхування ризиків доставки	Витрати на установку, монтаж, наладку	Інші витрати	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Виконав _____

Перевірив _____

РД 4

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК ТА РОЗПОДІЛЕННЯ СУМ ПЕРЕОЦІНКИ ОБ'ЄКТА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Дата (період)	Операція	Первісна вартість, грн.	Сума зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.	Розподілення сум переоцінок		
						субрахунок 423	субрахунок 975	субрахунок 746
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____

Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТАБЛИЦЯ РІЗНОВИДІВ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ п/п	Різновиди поліпшення	Сума поліпшення		
		За даними аудиту	За даними підприємства	Відхилення

Виконав _____

Перевірив _____

РД 6

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ОБЛІКУ ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ПОЛІПШЕННЯМ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Витрати, пов'язані з покращенням основних засобів	Спосіб виконання робіт	Відображення в обліку			Наявність документів					
						Кошторисна документація		Акти виконаних робіт		Приймально-здавальні акти	
			Дата	Рахунок	Сума	Дата	Сума	Дата	Сума	Дата	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Виконав _____

Перевірив _____

РД 7

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ПРЯМОЛІНІЙНОГО МЕТОДУ

№	Назва об'єкту основних засобів	Розрахунок річної суми амортизації			Сума зносу з початку експлуатації об'єкта, грн.	Балансова вартість обє'кта (гр.3 - гр.5), грн.
		Амортизована вартість, грн.	Очікуваний строк корисної експлуатації, роки	Річна сума амортизації (гр.3 / гр.4), грн.		
1	2	3	4	5	6	7

Виконав_____

Перевірив_____

РД 8

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ З ВИКОРИСТАННЯМ КУМУЛЯТИВНОГО МЕТОДУ

№	Назва об'єкта основних засобів	Вартість		Кумулятивний коефіцієнт	Річна сума амортизації (гр.4*гр.5), грн.	Щомісячна сума амортизації (гр.6/12), грн.	Сума зносу з початку експлуатації об'єкта, грн.	Залишкова вартість на кінець року, грн.
		первісна, грн.	амортизована, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав_____

Перевірив_____ _____

РД 9

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ З ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДУ ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ

№	Назва об'єкта основних засобів	Первісна вартість, грн.	Розрахунок річної суми амортизації			Щомісячна сума амортизації (гр.5/12), грн.	Сума зносу, накопичена з початку експлуатації об'єкта, грн.	Залишкова вартість на кінець року (гр.3-гр. 5), грн.
			Залишкова вартість на початок року, грн.	Норма амортизації, %	Річна сума амортизації (гр.3*гр.4), грн..			
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____

Перевірив _____

РД 10

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ З ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДУ ПРИСКОРЕНОГО ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ

№	Назва об'єкта основних засобів	Первісна вартість, грн.	Розрахунок річної суми амортизації			Щомісячна сума амортизації (гр.5/12), грн.	Сума зносу, накопичена з початку експлуатації об'єкта, грн.	Залишкова вартість на кінець року (гр.3 - гр.5), грн.
			Залишкова вартість на початок року, грн.	Подвійна норма амортизації, %	Річна сума амортизації (гр.3*гр.4), грн.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____

Перевірив _____

РД 11

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ З ВИКОРИСТАННЯМ ВИРОБНИЧОГО МЕТОДУ

№	Назва об'єктів та їх інвентарні номери	Первісна вартість, грн.	Ліквідаційна вартість, грн.			Амортизована вартість (гр.2 - гр.5), грн.	Очікуваний обсяг діяльності до закінчення строку корисної експлуатації	Виробнича ставка амортизації (гр.6 - гр.7)	Фактичний обсяг діяльності (за кожний місяць)			Сума амортизації, яка підлягає нарахуванню, грн. (за кожний місяць)			Разом (сума гр. 12, гр. 13, гр. 14) , грн.
			Передбачувана виручка від продажу грн.	Очікувані витрати пов'язані з продажем	Разом ліквідаційна вартість (гр.3-гр.4)										

Виконав _____

Перевірив _____

РД 12

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА ПОВНІСТЮ ЗНОШЕНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ЗА ПЕРІОД З ПО

Інв. №	Назва основних засобів	Первісна вартість	Дата руху основних засобів		Нарахована сума зносу	Причини списання основних засобів
			Введення	Вибуття		
1	2	3	4	5	6	7

Виконав _____

Перевірив _____

РД 13

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА СВОЄЧАСНОСТІ СПИСАННЯ

№	Дані первинного документу			Відображено в обліку			Відхилення	Примітки
	№, дата	Назва	Сума	№ рядка	Регістр обліку	Сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____

Перевірив _____

РД 14

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРЕННЯ ЗАЛИШКІВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ станом на

Рахунок у головній книзі	Залишок по головній книзі	Залишок по журналу-ордеру	Відхилення	Причини
1	2	3	4	5

Виконав _____

Перевірив _____

РД 15

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Зміст порушення	Характер порушення (помилка, факт обману)	Який нормативний документ порушено	Суттєвість порушення
	найменування	№	дата	сума				
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Склав _____

Перевірив_____

Додаток Г

Програма й робочі документи для забезпечення аудиту матеріальних цінностей

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ЗАПАСІВ

Мета проведення аудиту: висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Якісні аспекти діяльності підприємства:

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки й оцінка
5. Подання та розкриття інформації.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Документальне забезпечення операцій із запасами	1,2
Б. Достовірне відображення вартості запасів	1,2,4
В. Своєчасне й повне відображення руху запасів	1,3,4
Г. Належна класифікація залишків на рахунках і правильне віднесення до статей фінансової звітності	5

№ п/п	Відпо-від-ність до мети аудиту	Аудиторські процедури	Індекс робо-чого доку-мента
1	А	Перевірка наявності договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність	
2	А	Перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей: – звірення за прибутковими документами, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальників тощо; – перевірка своєчасності здавання до бухгалтерії невикористаних чи зіпсованих довіреностей (строки, відмітки)	РД1

Продовження додатка Г

1	2	3	4
3	А	Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку запасів та правильності їхнього застосування	РД2
4	Б	Перевірка повноти й своєчасності оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їхнє придбання: вибіркове взаємне звірення господарських договорів, накладних, фактур тощо та облікових реєстрів на предмет ідентичності низки показників (номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування)	РД3
5	Б	Перевірка правильності розрахунку середнього відсотка торгової націнки	РД4
6	Б	Перевірка правильності визначення середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат на реалізовані товари	РД5
7	Б	Перевірка відображення в обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат	РД5
8	Б	Перевірка законності й документального оформлення результатів переоцінки запасів	РД 6
9	Б	Перевірка застосування норм природного убутку	РД7
10	Б	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку оприбуткування корисних матеріалів після ліквідації основних засобів	РД8
11	В	Перевірка організації складського господарства, стан збереження запасів	
12	В	Ознайомлення з системою передачі зі складу у виробництво, з цеху на склад	РД9
13	В	Встановлення, який із методів оцінки запасів під час відпуску їх у виробництво, продаж або інше вибуття застосовується на підриємстві: – згідно з наказом про облікову політику; – фактично (способом звірення даних аналітичного обліку та розрахунків)	РД10
14	В	Перевірка дотримання лімітів із відпускання запасів: зустрічна перевірка лімітно-забірних карт із документами на витрачання	РД11
15	В	Перевірка дотримання нормативів із видачі спецодягу, спецвзуття, інструменту	РД12
16	В	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації запасів	РД13
17	Г	Звірення залишків запасів за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах	РД14

Виконав _____

Перевірив _____

Робоча документація аудиту запасів

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ РУХУ ДОВІРЕНОСТЕЙ

Залишок на 01.01.XX	Придбано протягом поточного року				Списано протягом року				Залишок на 31.12.XX
Кіль-кість	Дата доку-мента	№ документа	Кіль-кість, шт.	З № по №	Використано	Повернуто як невикористані	Зіпсовано	Втрачено	Кількість

Виконав _____

Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

№ п/п	Назва документа	Наявність	Призначення документа	Примітки

Виконав _____

Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА СВОЄЧАСНОСТІ ОПРИБУТКУВАННЯ ЗАПАСІВ

№ з/п	Дані первинного обліку			Відображено в обліку		Відхилення
	№, дата	назва	сума	Регістр обліку	сума	-

Виконав _____

Перевірив _____

РД 4

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК РЕАЛІЗОВАНИХ ТОРГОВИХ НАЦІНОК

Місяць	За даними аудиту									Відображено у Головній книзі	Відхилення
	Залишок ТН на початок місяця	Сума ТН за місяць	Разом ТН (1+2)	Залишок товарів на початок місяця	Вартість придбаних товарів за місяць	Разом товарів (5+6)	Середній відсоток ТН (4/5 : 100)	Вартість реалізованих товарів	Сума реалізованих ТН (8 : 7 / 100)		

Виконав _____

Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗПОДІЛ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ

№ п/п	Показник	Сума, грн	
		За даними підприємства	За даними аудиту
1	Сальдо по рахунку ТЗВ на початок місяця		
2	Фактичні ТЗВ за звітний місяць		
3	Собівартість реалізованих товарів (кредитовий оборот рахунок 281) за місяць (з урахуванням повернених товарів)		
4	Залишок товарів на кінець місяця		
5	Середній відсоток ТЗВ (ряд 1+ряд 2)/(ряд 3+ +ряд 4):100		
6	Сума ТЗВ, які відносяться до залишку нереалізованих товарів (ряд 4:ряд 5)/100		
7	ТЗВ на реалізовані товари (ряд 1+ряд 2-ряд 6)		

Виконав _____

Перевірив _____

РД 6

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВІДОМІСТЬ ПЕРЕОЦІНКИ ЗАПАСІВ

№ п/п	Група запасів	Кіль-кість	Ціна за одиницю запасів		Загальна вартість		Результат переоцінки		Відоб-ражено в обліку	
			До пере-оцінки	Після пере-оцінки	До пере-оцінки	Після пере-оцінки	Сума до-оцінки (+)	Сума уцін-ки (-)	Дт	Кт

Виконав _____

Перевірив _____

РД 7

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА СПИСАННЯ ПРИРОДНОГО УБУТКУ ЗАПАСІВ

№ з/п	Найменування запасів	Документ на списання	Списання		
			Природний убуток		Інші витрати
			За нормами	Фактично	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 8

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ОПРИБУТКУВАННЯ КОРИСНИХ МАТЕРІАЛІВ ПІСЛЯ ЛІКВІДАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Назва основного засобу, який ліквідовано	Назва матеріалу, який оприбутковано після ліквідації	№, дата акту, який підтверджує факт оприбуткування	Кількість отриманих матеріалів	Сума оприбут-кування		Кореспон-денція		Подальше використання матеріалів					
												Кореспонденція	
				За даними аудиту	За даними підприємства	За даними аудиту	За даними підприємства	№, дата документу	Кількість	Сума	Напрями використання	Дт	Кт

Виконав _____

Перевірив _____

РД 9

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА СПИСАННЯ ЗАПАСІВ НА ВИРОБНИЦТВО

Номер рахунку обліку запасів	Залишок запасів на початок місяця	Надійшло запасів протягом місяця	Використано запасів протягом місяця	Залишок на кінець місяця	Фактичне витрачання

Виконав _____

Перевірив _____

РД 10

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ПРИ СПИСАННІ НА ВИРОБНИЦТВО

Найменування запасу	Методи оцінки							Примітки аудитора
	Згідно з наказом про облікову політику	Фактично						
		надійшло			використано			Згідно з наказом про облікову політику та фактично використовується метод
		Дата	Кількість	Вартість	Дата	Кількість	Вартість	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 11

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ ЛІМІТІВ ВИДПУСКУ ЗАПАСІВ

Найменування запасів	Відпущено запасів у виробництво	
	За даними лімітно-забірних карт	За даними документів на витрачання (нормативами)

Виконав _____

Перевірив _____

РД 12

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ НОРМАТИВІВ І СТРОКУ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦОДЯГУ, ВЗУТТЯ ТА ІНСТРУМЕНТІВ

Перелік спецодягу, взуття, інструментів	Кому видано				Документ		Списано		
	ПІБ особи	Строк, міс	Кількість		Дата	№	Підстава для списання	Відображено в обліку	
			Фактично видано	За нормами				Дт	Кт

Виконав _____

Перевірив _____

РД 13

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЗАПАСІВ

ПІБ матеріально відповідальної особи,	Номер рахунку	Залишок за даними інвентаризації	Залишок за даними обліку	Сума виявлених інвентаризацією			Відображено в обліку			
				Нестач запасів	Залишків запасів	Втрат від псування	Зараховано за пересортицею	Списано в межах норм	Віднесено на винних осіб	Списано на фінансові

Виконав _____

Перевірив _____

РД 14

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРКА ЗАЛИШКІВ ЗАПАСІВ НА ДАТУ ПЕРЕВІРКИ

Рахунок у Головній книзі	Залишок у Головній книзі	Залишок за журналом-ордером	Відхилення	Причини

Виконав _____

Перевірив _____

Додаток Д

Програма і робочі документи для забезпечення аудиту витрат

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ВИТРАТ

Мета аудиту з обліку витрат діяльності – встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти та своєчасності відображення первинних даних у 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.

Якісні аспекти подання фінансової звітності:

1. Існування та наявність.
2. Повнота.
3. Права й обов'язки.
4. Оцінка та вимірювання.
5. Подання та розкриття інформації.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Виникнення витрат за дійсними операціями в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Витрати відповідним чином класифіковані	1, 2, 3, 4
Б. Витрати дійсні, повні й належним чином відбиті з погляду рахунку, сум і періоду	1, 2, 3, 4, 5
В. Операції, пов'язані з відображенням витрат, законно, своєчасно й правильно документально оформлені	3,4,5
Г. Закони й нормативні акти відповідним чином враховані при визнанні витрат	3, 4, 5
Д. Витрати необхідним чином описані й розкриті у фінансовій звітності	4, 5

Завдання аудиту	Аудиторські процедури до розгляду	№	Індекс робочого документа	Примітки	Виконавець
1	2	3	4	5	6
Загальні процедури					
А, Г	Перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності		РД 3		

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
В, Г	Вивчення наказу про облікову політику в частині питань, що належать до обліку витрат діяльності		РД 4		
А, Б, Г	Перевірка наявності витрат, не відображених в обліку				
Б	Перевірка охайності записів (відсутність арифметичних та інших помилок)		РД 5		
Б, Г	Перевірка незвичайних операцій, проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків				
А, Г	Перевірка правильності формування витрат операційної діяльності за економічними елементами відповідно до нормативних документів				
Г, Д	Перевірка правильності й повноти відображення витрат за елементами у відповідному розділі ф.2 «Звіту про фінансові результати»				
А, Б, Г	Перевірка правильності, правомірності та своєчасності формування собівартості продукції, робіт, послуг згідно з нормативними документами		РД 6		
В, Г	Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання витрат виробничої собівартості		РД 7, 8		
А, В, Г	Перевірка наявності фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих у цехи, ділянки тощо, але фактично не використаних у виробництві				
Б	Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів				
А, Г	Перевірка правильності накопичення, пропорційно до бази розподілу та списання загальновиробничих витрат між об’єктами будівництва				
А, Г	Оцінка правильності формування собівартості за об’єктами калькулювання витрат				
Г, В	Перевірка правильності й документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання втрат від браку				
Д	Перевірка повноти, правильності та достовірності віднесення інформації про собівартість БМР в звітності		РД 9		

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності		РД 10		
В, Г	Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в бухгалтерському обліку				
А	Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат				
Б	Перевірка кореспонденції господарських операцій з обліку прямих та загальновиробничих витрат на формування собівартості		РД 5		
Адміністративні витрати					
А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення витрат до складу адміністративних, згідно з прийнятою підприємством класифікацією		РД 11		
Б	Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку адміністративних витрат		РД 5		
В, Г	Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання адміністративних витрат		РД 7, 8		
Д	Перевірка повноти, правильності й достовірності розкриття інформації про адміністративні витрати в звітності		РД 9		
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності		РД 10		
Б	Перевірка списання наприкінці кожного місяця адміністративних витрат на фінансові результати				
А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення витрат до складу витрат на збут		РД 12		
Б	Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат на збут		РД 5		
В, Г	Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання витрат на збут		РД 7, 8		
Д	Перевірка повноти, правильності та достовірності розкриття інформації про витрати на збут у звітності		РД 9		

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності		РД 10		
Б	Перевірка списання наприкінці кожного місяця витрат на збут на фінансові результати				
Інші витрати операційної діяльності					
А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення витрат до складу інших витрат операційної діяльності		РД 13		
Б	Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку інших витрат операційної діяльності		РД 5		
В, Г	Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання інших витрат операційної діяльності		РД 7, 8		
Д	Перевірка повноти, правильності та достовірності віднесення інформації про інші витрати операційної діяльності в звітності		РД 9		
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності		РД 10		
В	Перевірка правильності відображення сплачених штрафів, пені, неустойок				
Г	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів, з’ясування правильності списання сумнівних та безнадійних боргів, встановлення дотримання строків позивної давності				
Б	Перевірка списання наприкінці кожного місяця інших операційних витрат на фінансові результати				
А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення витрат до складу фінансових		РД 14		
Б	Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку фінансових витрат		РД 5		
В, Г	Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання фінансових витрат		РД 7, 8		
Д	Перевірка повноти, правильності й достовірності віднесення інформації про фінансові витрати в звітності		РД 9		
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності		РД 10		

Закінчення додатка Д

1	2	3	4	5	6
Втрати від участі в капіталі					
А, Б, Г	Перевірка правильності розрахунку втрат від участі в капіталі				
Б	Перевірка правильності визначення і ведення обліку витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих, активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими (дочірніми, спільними) підприємствами збитків від зменшення власного капіталу підприємств унаслідок інших подій				
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного обліку записам у Головній книзі, звітності		РД 10		
Інші витрати					
А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення витрат до складу інших витрат		РД 15		
Б	Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку інших витрат		РД 5		
В, Г	Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання інших витрат		РД 7, 8		
Д	Перевірка повноти, правильності та достовірності віднесення інформації про інші витрати в звітності		РД 9		
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності		РД 10		
Надзвичайні витрати					
В, Г, А	Правильність оформлення документів по списанню некомпенсованих втрат від стихійного лиха, а також унаслідок пожеж, аварій, інших надзвичайних подій, які спричинені надзвичайними ситуаціями				
Б	Правильність та достовірність віднесення витрат до надзвичайних, до яких відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків		РД 5		
В, Г, Д	Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності		РД 10		

Виконав_____

Перевірив_____

Робочі документи

РД 3

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ З ПИТАНЬ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

№	Елементи облікової політики	Нормативний документ	Варіант (спосіб) ведення обліку, що застосовується підприємством	Відображено в обліковій політиці підприємства (+), не відображено (-)	Вплив відхилення на достовірність бухгалтерської звітності

Виконав_____

Перевірив_____

РД 4

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕЛІК ВИТРАТ НЕ ВІДОБРАЖЕНИХ В ОБЛІКУ

№	Найменування витрат	Дата	Сума	Примітки

Виконав_____

Перевірив_____

РД 5

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА КОРЕСПОНДЕНЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№	Зміст господарської операції	За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

Виконав_____

Перевірив_____

РД 6

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА СКЛАДУ СТАТЕЙ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ

№ з\п	Статті	Сума, тис.грн.		Відхилення (+, -)	Причини відхилення
		за даними бухгал-терського обліку	за даними аудиту		

Виконав_____
Перевірив_____

РД7

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ФАКТИЧНОЇ НАЯВНОСТІ Й ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ

№	Назва первинного документу	Дата		Наявність відповідних підписів		Оформлення документа		Пору-шення
		Первин-ного документа	Записів бухгал-терського обліку	Керів-ника	Фахів-ця	Пов-не	Непов-не	

Виконав_____
Перевірив_____

РД 8

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

СПИСОК ВІДСУТНІХ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

№	Найменування витрат	Рахунок	Сума	Примітки

Виконав_____
Перевірив_____

РД 9

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ, ПРАВИЛЬНОСТІ Й ДОСТОВІРНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Витрати	Звіт про фінансові результати, тис. грн	Джерела інформації за даними бухгалтерського обліку, грн	Відхилення

Виконав_____

Перевірив_____

РД 10

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАПИСІВ СИНТЕТИЧНОГО ОБЛІКУ ЗАПИСАМ У ГОЛОВНІЙ КНИЗІ Й ЗВІТНОСТІ

Витрати	Найменування документа	Сума, тис. грн		Відхи-лення
		за даними бухгалтерського обліку	за даними аудиту	
Собівартість реалізованої продукції				
Адміністративні витрати				
Витрати на збут				
Інші операційні витрати				
Фінансові витрати				
Втрати від участі в капіталі				
Інші витрати				
Надзвичайні витрати				

Виконав_____

Перевірив_____

РД 11

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ

№ п\п	Склад адміністративних витрат	Сума		Відхи-лення (+, -)	Причини відхилення
		За даними бухгал-терського обліку	За даними аудиту		

Виконав_____

Перевірив_____

РД 12

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ВИТРАТ НА ЗБУТ

№ п\п	Склад витрат на збут, прийнятий підприємством	За даними бухгалтерського обліку		За даними аудиту		Відхи-лення (+, -)	Причини відхилення
		Дата	Сума	Дата	Сума		

Виконав_____

Перевірив_____

РД 13

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№ п\п	Склад інших витрат операційної діяльності	Сума		Відхи-лення (+, -)	Причини відхилення
		За даними бухгал-терського обліку	За даними аудиту		
1	Собівартість реалізованих виробничих запасів				
2	Визнанні штрафи, пені, неустойки				
	зокрема за ПДВ та податком на прибуток				

Продовження РД13

1	2	3	4	5	6
3	Забезпечення виплат персоналу				
4	ПДВ, який підлягає виплаті за рахунок підприємства				
5	Інші витрати				
6	Інші (архів)				
7	Собівартість реалізованої іноземної валюти				
	РАЗОМ				

Виконав_____

Перевірив_____

РД 14

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ФІНАНСОВИХ

№ п\п	Склад фінансових витрат	Сума		Відхи-лення (+, -)	Причини відхилення
		За даними бухгал-терського обліку	За даними аудиту		

Виконав_____

Перевірив_____

РД 15

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ІНШИХ ВИТРАТ

№ п\п	Склад інших витрат	Сума		Відхи-лення (+, -)	Причини відхилення
		За даними бухгалтерського обліку	За даними аудиту		

Виконав_____

Перевірив_____

Додаток Е

Програма й робочі документи для забезпечення аудиту касових операцій

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ГОТІВКОВО-РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутрішнього контролю (висока, середня, низька)	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня		
	І. Каса (загальні питання)					
1.1	Наявність договору з касиром про повну матеріальну відповідальність					
1.2	Відсутність у штаті касира, суміщення функцій касира та облікового працівника					
1.3	Наявність сейфа для зберігання грошей і їхніх еквівалентів					
1.4	Чекові книжки на одержання готівки зберігаються в сейфі					
1.5	Касові книги пронумеровані, прошнуровані й опечатані у встановленому порядку					
1.6	Надання права підпису прибуткових і видаткових ордерів іншим особам, крім головного бухгалтера і керівника підприємства					
1.7	Наявність суцільної реєстрації прибуткових і видаткових ордерів					
1.8	Наявність пропусків у нумерації прибуткових і видаткових ордерів					
1.9	Наявність на підприємстві наказу керівника про періодичність перевірки готівки в касі					
1.10	Раптові перевірки каси проводяться регулярно й оформлюються відповідним актом					
1.11	Наявність порушень ведення касових операцій, встановлених: – внутрішнім контролем; – органами зовнішнього контролю					
1.12	Чи траплялися факти накладання на підприємство стягнень за порушення Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні?					

Продовження додатка Е

1	2	3	4	5	6	7
	II. Каса (в національній валюті)					
2.1.	Ліміт каси встановлений банком					
2.2.	Дотримання касиром ліміту залишку каси контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)					
2.3.	Цільове використання коштів, отриманих у банку, контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)					
2.4.	Повнота здачі депонованих сум у банк контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)					
2.5	Продаж послуг (продукції) за готівку здійснюється із застосуванням: – РРО; – КОРО; – прибуткових ордерів (у касі підприємства)					
2.6	Здавання готівкового виторгу здійснюється: – у касу банку (самостійно); – інкасаційною службою; – підприємству зв'язку					
2.7	Платіжні відомості й касові ордери формуються: – автоматизовано; – касиром уручну; – бухгалтером уручну					
2.8	Касові звіти в національній валюті формуються: – автоматизовано; – касиром вручну					
2.9	Регістри з обліку касових операцій національній валюті формуються: – автоматизовано – касиром вручну					
2.10	Доступ до комп'ютеризованого обліку операцій щодо руху коштів мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків					
2.11	Наявність дозволу на розміщення об'єкта торгівлі (побутових послуг)					
2.12	Наявність патенту під час здійснення діяльності, що підлягає патентуванню					

Закінчення додатка Е

1	2	3	4	5	6	7
	III. Каса (в іноземній валюті)					
3. 1	Наявність окремих касових книг для обліку готівки у різних валютах					
3.2	Касові ордери і звіти касира в іноземній валюті формуються: – автоматизовано; – касиром уручну; – обліковим працівником уручну					
3.3	Регістри з обліку касових операцій в іноземній валюті формуються: – автоматизовано; – касиром уручну					
3.4	Облік касових операцій в іноземній валюті ведеться у двох валютах: валюті розрахунків і національній валюті					
3.5	Валюта, отримана в банку, видається повністю (тобто в касі не залишається готівка в іноземній валюті)					
3.6	Своєчасність і повнота повернення валюти в касу контролюється головним бухгалтером (бухгалтером)					
3.7	Перерахунок готівки в іноземній валюті для відображення в національній валюті здійснюється за курсом НБУ на дату здійснення операції					
3.8	Правильність відображення курсових різниць за операціями з готівкою в іноземній валюті					

Виконав_____

Перевірив_____

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Мета проведення аудиту: висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності касових операцій.

Якісні аспекти діяльності підприємства:
1. Наявність.
2. Достовірність і повнота. Подання
3. Права й обов'язки.
4. Відображення у встановлені строки і оцінка.
5. Подання та розкриття інформації.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Документальне забезпечення касових операцій	1,2
Б. Своєчасне й повне відображення руху грошових коштів	1,2,4
В. Дотримання законодавчих обмежень	1,3,4
Г. Належна класифікація залишків на рахунках й правильне віднесення до статей фінансової звітності	5

№ з/п	Відповідність до мети аудиту	Аудиторські процедури	Індекс робочого документа
1	А	Перевірка правильності оформлення касової книги, відповідності всім вимогам законодавчих актів	
2	А	Перевірка наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у касових звітах	
3	Б	Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування готівки	РД 1
4	Б	Перевірка підсумків у платіжних відомостях	
5	В	Перевірка цільового використання коштів, отриманих з банку	РД 2
6	В	Встановлення дотримання підприємством чинного порядку витрачання готівкової виручки, зокрема здійснення їм виплат, пов'язаних з оплатою праці, матеріального стимулювання, допомога за наявності податкового боргу	РД 3

1	2	3	4
7	В	Перевірка повноти та строків здачі депонованої зарплати в банк	РД 4
8	В	Перевірка дотримання ліміту залишку каси	РД 5
9	В	Перевірка своєчасності і повноти повернення підзвітних сум і оформлення авансових звітів	РД 6
10	В	Перевірка дотримання граничної суми готівкового розрахунку між підприємствами	РД 7
11	Г	Перевірка відповідності залишків у синтетичних і аналітичних регістрах обліку коштів	РД 8
12	Г	Звірення оборотів у журналах-ордерах і Головній книзі	РД 9
13	Г	Встановлення належної класифікації залишків на рахунках грошових коштів та вірне віднесення до статей фінансової звітності	
14		Складання переліку виявлених порушень	

Виконав_____

Перевірив_____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ ОПРИБУТКУВАННЯ ГОТІВКИ

№ п/п	Отримано						Оприбутковано		
	З розрахункового рахунка в касі банку		Від покупця (виторг)		З бюджету		дата	сума	Номер і назва документа
	По кредиту 311 (виписка банку)		По кредиту 361						
	дата	сума	дата	сума	дата	сума			

Виконав _____

Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки_____

ПЕРЕВІРКА ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ, ОТРИМАНИХ З БАНКУ

№ п/п	Отримано з банку (ДО 311)				Використано		Повернення до каси		Примітки аудитора
	Номер чеку	Дата	Сума	Позначка	Сума коштів, які використані за метою	Документ, що підтверджує цільове використання коштів	Сума	Дата	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВСТАНОВЛЕННЯ ДОТРИМАННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ЧИННОГО ПОРЯДКУ ВИТРАЧЕННЯ ГОТІВКОВОЇ ВИРУЧКИ ЗА НАЯВНОСТІ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Період, у який підприємство мало податковий борг	Здійснення виплат заробітної плати в цей період		Джерело коштів, за які виплачено заробітну платню		Примітки щодо спроможності дій
	Дата	Сума	Банк	Виторг	
Обліковується в органах державної податкової служби	За касовою книгою, видатковими відомостями, видатковими касовими ордерами		За чеком	За прибутковим касовим ордером	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 4

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ТА СТРОКІВ ЗДАЧІ ДЕПОНОВАНОЇ ЗАРПЛАТИ В БАНК

Отримано з банку на заробітну плату за чеком		Фактично виплачена заробітна плата	Депонована заробітна плата	Повернено до банку		Примітки аудитора щодо повноти й своєчасності повернення
Дата	Сума			Сума	Дата	
За чеком		За видатковою відомістю, ВКО	За видатковою відомістю з написом «депоновано», за реєстром депонованих сум	За випискою банку, ВКО		

Виконав _____
Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ ЛІМІТУ ЗАЛИШКУ КАСИ

Дата	Залишок готівки на початок дня	Надход-ження готівки до каси	Видача готівки з каси	Залишок готівки на кінець дня	Зокрема за платіжними відомостями в дні виплат, пов'язаних з оплатою праці	Ліміт каси	Понадлі-мітні залишки за кожний день

Виконав _____
Перевірив _____

РД 6

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА СВОЄЧАСНОСТІ Й ПОВНОТИ ПОВЕРНЕННЯ ПІДЗВІТНИХ СУМ ТА ОФОРМЛЕННЯ АВАНСОВИХ ЗВІТІВ

№ п\п	ПІБ працівника	Позначка видавання коштів під звіт	Отримання готівки під звіт		Предоставлення авансового звіту (з позначкою: вчасно/ невчасно)		Повернення невитраченої суми в касу (з позначкою: вчасно/ невчасно)		Доплата працівнику	
			Дата	Сума	Дата	Сума витрат	Дата	Сума	Дата	Сума

Виконав _____
Перевірив _____

РД 7

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ГРАНИЧНОЇ СУМИ ГОТІВКОВОГО РОЗРАХУНКУ МІЖ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Дата	Фактична сума готівкового розрахунку між підприємствами			Примітка аудитора
	Назва підприємства-контрагента	Сума за платіжним документом	Загальна сума розрахунку за 1 день	

Виконав _____
Перевірив _____

РД 8

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ ЗА СИНТЕТИЧНИМИ Й АНАЛІТИЧНИМИ РАХУНКАМИ ОБЛІКУ

Залишок на початок кожного місяця	Залишок у касовому звіті касира	Залишок у журналі-ордері (відомості)	Відхилення	Примітки аудитора щодо суттєвості відхилення

Виконав _____
Перевірив _____

РД 9

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ЗВІРКА ОБОРОТІВ У ЖУРНАЛАХ-ОРДЕРАХ І ГОЛОВНІЙ КНИЗІ

Залишок на початок кожного місяця	Залишок у журналі-ордері (відомості)	Залишок у Головній книзі	Відхилення	Примітки аудитора щодо суттєвості відхилення

Виконав _____
Перевірив _____

Додаток Ж

Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту безготівкових операцій

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ БЕЗГОТІВКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Мета проведення аудиту: висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності та об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності безготівково-розрахункових операцій та дебіторської та кредиторської заборгованості

Якісні аспекти діяльності підприємства:

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки та оцінка
5. Представлення та розкриття інформації.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Документальне забезпечення безготівкових операцій	1,2,3
Б. Своєчасне й повне відображення руху грошових коштів	1,2,4
В. Належна класифікація залишків на рахунках і правильне віднесення до статей фінансової звітності	5

№ п/п	Відпо-від-ність до мети аудиту	Аудиторські процедури	Індекс робо-чого доку-менту
1	А	Встановлення рахунків, відкритих підприємством, назви банків, де відкриті рахунки, наявність грошових коштів на момент перевірки	РД 1
2	А	Перевірка наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у банківських виписках по рахунку	РД 2

Продовження додатка Ж

1	2	3	4
3	А	Перевірка відповідності дат платіжних доручень датам у банківських виписках	РД 3
4	А	Перевірка правильності заповнення платіжних доручень	
5	Б	Перевірка санкціонування відповідною особою операцій з витрачання грошових коштів із рахунків у банках	
6	Б	Перевірка наявності всіх банківських виписок через зіставлення сальдо на кінець один робочого дня і початок іншого по кожній виписці	
7	Б	Перевірка відповідності оплачених чеків (або інших платіжних документів) документам постачальників, на оплату яких вони видавалися	РД 4
8	В	Перевірка правильності перенесення вхідного сальдо у разі відкриття відповідних рахунків Головної книги на подальший обліковий період (візуально)	
9	В	Звіряння щоденних оборотів у виписках банках та регістрах	РД 5
10	В	Звіряння оборотів і залишків у регістрах бухгалтерського обліку і Головній книзі	РД 6

Виконав _____

Перевірив _____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВСТАНОВЛЕННЯ РАХУНКІВ, ЯКІ ВІДКРИТО ПІДПРИЄМСТВОМ

№ п/п	Банк, у якому відкритий рахунок. МФО	Назва рахунку банку, валюта	Номер рахунка	Чи має місце рух грошових коштів по рахунку	Наявність договору банківського рахунка	
					Номер договору	Дата

Виконав _____

Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА НАЯВНОСТІ ВСІХ ПРИБУТКОВИХ І ВИДАТКОВИХ ДОКУМЕНТІВ, ВІДОБРАЖЕНИХ У БАНКІВСЬКИХ ВИПИСКАХ ПО РАХУНКУ

За даними виписки			Надходження за даними прибуткових документів			Витрачання за даними видаткових документів		
Дата	Призначення платежу	Сума	Назва доку мента	Номер доку мента	Сума	Назва доку мента	Номер доку мента	Сума

Виконав _____

Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ДАТ ПЛАТІЖНИХ ДОРУЧЕНЬ ДАТАМ У БУХГАЛТЕРСЬКИХ ВИПИСКАХ

Виписка банку		Платіжне доручення		Примітки
Дата	Сума	Дата	Сума	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 4

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ОПЛАЧЕНИХ ЧЕКІВ ДОКУМЕНТАМ ПОСТАЧАЛЬНИКІВ, НА ОПЛАТУ ЯКИХ ВОНИ ВИДАВАЛИСЯ

№ п/п	За чеком				За документами постачальника		
	Номер чеку	Дата	Сума	Призначення	Назва документа і підприємства	Дата	Сума

Виконав _____

Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВЕДЕННЯ ЩОДЕННИХ ОБОРОТІВ У ВИПИСКАХ БАНКІВ ТА РЕГІСТРАХ

За даними виписки банку		За даними регістру ж/о№1	
Дата виписки	Сума	Дата оформлення регістру	Сума

Виконав _____

Перевірив _____

РД 6

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРЕННЯ ОБОРОТІВ І ЗАЛИШКІВ У РЕГІСТРАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ГОЛОВНІЙ КНИЗІ

За даними регістру					За даними Головної книги				
Номер бухгалтерського рахунка	Сума за місяць				Номер бухгалтерського рахунка	Сума за місяць			
	Сальдо на початок місяця	Сума обороту		Сальдо на кінець місяця		Сальдо на початок місяця	Сума обороту		Сальдо на кінець місяця
		За дебетом	За кредитом				За дебетом	За кредитом	

Виконав _____

Перевірив _____

Додаток К

Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту дебіторської заборгованості

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Мета проведення аудиту: висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо розрахункових операцій на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Якісні аспекти діяльності підприємства:

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки і оцінка
5. Подання та розкриття інформації.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Документальне забезпечення розрахункових операцій	1,2,3
Б. Достовірність розрахункових операцій	1,2,4
В. Належна класифікація залишків на рахунках дебіторської і кредиторської заборгованості та правильне віднесення до статей фінансової звітності	5

№ п/п	Відпо-відність до мети аудиту	Аудиторські процедури	Індекс робочого документу
1	А	Перевірка правильності розрахунків у первинних документах (за кількість, за вартістю)	
2	Б	Чи є дані бухгалтерської і небухгалтерської звітності по дебіторах (звіт директори, голови правління, фінансовий огляд) зіставними	
3	Б	Перевірка правильності віднесення дебіторської заборгованості до складу сумнівної	РД 2
4	Б	Перевірка правильності віднесення дебіторської заборгованості до складу безнадійної	РД 3
5	В	Звіряння залишків по розрахунках за даними Головної книги і регістрів бухгалтерського обліку	РД 1

Виконав _____

Перевірив _____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ЗВІРЕННЯ ЗАЛИШКІВ ПО РОЗРАХУНКАХ ЗА ДАНИМИ ГОЛОВНОЇ КНИГИ І РЕГІСТРІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Місяць	За даними Головної книги				За даними регістрів			
	Сальдо на початок місяця	Обороти за дебетом	Обороти за кредитом	Сальдо на кінець місяця	Сальдо на початок місяця	Обороти за дебетом	Обороти за кредитом	Сальдо на кінець місяця
Рахунок 36/1 «Замовники»								
Рахунок 37/1 «Інші дебітори»								

Виконав _____
Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРИВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ДО СКЛАДУ СУМНІВНОЇ

Критерій, за яким дебіторська заборгованість класифікована як сумнівна	Сума дебіторської заборгованості, назва підприємства-дебітора	Примітки аудитора щодо правильності класифікації

Виконав _____
Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПРИВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ДО СКЛАДУ БЕЗНАДІЙНОЇ

Критерії, за яким дебіторську заборгованість можливо класифікувати як безнадійну відповідно до п.14.1.11 п. 14 Податкового кодексу України	Критерій, який використано для класифікації існуючої дебіторської заборгованості як безнадійної	Примітки аудитора щодо правильності класифікації
1) заборгованість по зобов'язанням, за якими минули строки позивної давності		
2) заборгованість, що виявилась непокритою внаслідок недостатності майна фізичної чи юридичної особини, які оголошені банкрутом у встановленому законодавством порядку, або юридичної особи, що ліквідується		
3) заборгованість, що виявилась непокритою внаслідок недостатності коштів, що отримані від продаж на відкритих аукціонах майна позивача, яку передане під заставу як забезпечення вказаної заборгованості за умови, що інші юридичні дії кредитора стосовно примусового стягнення іншого майна позивача не призвели до повного покриття заборгованості		
4) заборгованість, покриття якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин, що мають непоборну чинність		
5) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, що визнані без вісті відсутніми, неплатоспроможним, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, що засуджені на позбавлення волі		

Виконав _____
Перевірив _____

Додаток М

Програма і документація для забезпечення аудиту довгострокових та короткострокових зобов'язань

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЕРЕД БАНКОМ

№ з/П		Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	інф.	
1	У бухгалтерському обліку класифікація позик відображається відповідно до П(С)БО 11?				
2	Чи були прострочені кредити?				
3	Чи виявляли винних осіб у несвоєчасному погашенні кредитів?				
4	Доручення на перерахування грошей із рахунка в національній валюті подаються: – на паперових носіях; – в електронному вигляді за допомогою системи «Банк-клієнт»?				
5	Право підпису на банківських документах (електронного підпису) має: – тільки керівник; – делеговано іншим посадовим особам?				
6	Наявність суцільної реєстрації платіжних доручень на перерахування кредитних коштів				
7	Наявність пропусків у нумерації платіжних доручень на перерахування кредитних коштів				
8	Регістри з обліку операцій на кредитних рахунках формуються: – автоматизовано; – вручну.				
9	Банківські виписки по кредитних рахунках групуються і підшиваються у хронологічному порядку				
10	Наявність окремих синтетичних регістрів для обліку руху кредитних коштів у різних валютах				
11	Облік руху кредитних коштів в іноземній валюті ведеться у двох валютах: валюті розрахунків і національній валюті				
12	Перерахунок залишку кредитів в іноземній валюті для відображення в національній валюті здійснюється за курсом НБУ на дату звіту				

Виконав _____

Перевірив_____

Аудиторська фірма_____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Мета проведення аудиту: висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності зобов'язань та забезпечень.

Якісні аспекти аудиторської перевірки:

1. Підтвердження наявності й руху коштів за зобов'язаннями і забезпеченнями.
2. Підтвердження повноти, правдивості й неупередженості інформації, відображеної в первинних документах, реєстрах обліку і звітності.
3. Підтвердження прав і обов'язків.
4. Перевірка відповідності вартісної оцінки зобов'язань і забезпечень принципам бухгалтерського обліку України і принципам облікової політики підприємства.
5. Відповідність відображення і розкриття інформації в фінансовій звітності прийнятим нормам бухгалтерського обліку.

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Мета перевірки	Термін перевірки	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5
	1. Аудит довгострокових кредитів банків А. Встановлення об'єктивної доцільності, цільового використання та законності одержаних довгострокових кредитів. Б. Правильності відображення в обліку та звітності сум довгострокових кредитів. В. Правильність відображення в обліку та звітності витрат, понесених підприємством у зв'язку з нарахуванням та сплатою відсотків за користування довгостроковими кредитами Головні процедури: 1. Перевірити виконання таких облікових операцій, пов'язаних з одержанням кредиту: – реєстрація і відкриття особового позикового рахунка позичальника в кредитній установі; – операції з видачі кредиту; – операції з оформлення документів, які супроводжують кредитну операцію; – операції з погашення кредиту і відображення і бухгалтерському обліку;			РД-1: Таблиця відпо-відності погашення кредиту

1	2	3	4	5
	– операції з оплатою за користування кредитом і відображення в бухгалтерському обліку; – відображення кредитних операцій у балансі підприємства, викладення інформації в примітках до звітності. 2. Перевірити наявність і правильність оформлення договорів на одержання кредитів і позик. 3. Перевірити правильність класифікації кредитів і позик на довгострокові й короткострокові й відповідне їхнє відображення в обліку. 4. Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 50 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності. 5. Звірити обороти і залишки у витягах банку, регістрах бухгалтерського обліку, в Головній книзі і в фінансовій звітності 6. Перевірити правильність застосування курсу валюти під час відображення в національній валюті одержання і погашення кредитів, наданих і іноземній валюті. 7. Перевірити правильність визначення курсових різниць на дату операцій і на кінець звітного періоду			
	2. Аудит інших довгострокових фінансових зобов'язань А. Виявлення заборгованості й перевірка обґрунтованості сум щодо довгострокових фінансових зобов'язань. Б. Правильності відображення в обліку й звітності сум довгострокових фінансових зобов'язань. В. Правильність відображення в обліку й звітності витрат, пов'язаних із заборгованістю за довгостроковими фінансовими зобов'язаннями Головні процедури: 1. Встановити наявність і правильність відображення сум довгострокових фінансових зобов'язань, а саме: – довгострокових векселів виданих; – довгострокових зобов'язань за облігаціями; – довгострокових зобов'язань з оренди. 2. Перевірити правильність класифікації векселів виданих на довгострокові й короткострокові і відповідне їх відображення в обліку. 3. Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунками 51, 52 і 53 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності. 4. Перевірити правильність оформлення договорів фінансової оренди. Якщо в договорі орендна ставка не визначена, перевірити чи правильно розраховується орендна ставка. 5. Перевірити правильність відображення на 53 рахунку фінансової оренди: чи відображено в бухгалтерському обліку одержаний у фінансовий лізинг об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку			РД-2: Облік виданих підпри-ємством векселів

1	2	3	4	5
	оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. 6. Перевірити правильність оформлення первинних документів			
	3. Аудит інших довгострокових зобов'язань А. Встановлення об'єктивної істини щодо повноти відображення в обліку витрат пов'язаних з операціями з довгостроковими зобов'язаннями. Б. Правильність віднесення зобов'язань до складу інших довгострокових зобов'язань. В. Перевірка наявності й повноти оформлення документів, які підтверджують інші довгострокові зобов'язання Головні процедури: 1. Перевірити правильність віднесення зобов'язань до інших довгострокових зобов'язань. 2. Перевірка повноти обліку інших довгострокових зобов'язань. 3. Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 55 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності			
	4. Аудит короткострокових кредитів банків А. Встановлення об'єктивної істини щодо доцільності, цільового використання та законності одержаних короткострокових кредитів. Б. Правильності відображення в обліку та звітності сум короткострокових кредитів. В. Правильність відображення в обліку та звітності витрат, понесених підприємством у зв'язку з нарахуванням та сплатою відсотків за користування короткострокових кредитами Головні процедури: 1. Перевірити виконання наступних облікових операцій, пов'язаних з одержанням кредиту: – реєстрація та відкриття особового позикового рахунка позичальника в кредитній установі; – операції з видачі кредиту; – операції з оформлення документів, які супроводжують кредитну операцію; – операції з погашення кредиту і відображення і бухгалтерському обліку; – операції з оплатою за користування кредитом і відображення в бухгалтерському обліку; – відображення кредитних операцій у балансі підприємства, викладення інформації в примітках до звітності 2. Перевірити наявність та правильність оформлення договорів на одержання кредитів і позик.			РД-1: Таблиця відпо-відності погашення кредиту

1	2	3	4	5
	3. Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 60 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності. 4. Звірити обороти й залишки у виписках банку, регістрах бухгалтерського обліку і в Головній книзі. 5. Зіставити суми, відображені у фінансовій звітності, із залишком у Головній книзі. 6. Перевірити правильність застосування курсу валюти у разі відображення у національній валюті одержання і погашення кредитів, наданих і іноземній валюті. 7. Перевірити правильність визначення курсових різниць на дату операцій і на кінець звітного періоду			
	5. Аудит короткострокових векселів виданих А. Виявлення та перевірка законності розрахунків між суб'єктами економічних відносин за допомогою векселів. Б. Підтвердження дотримання порядку обліку бланків суворої звітності під час придбання, зберіганні та списанні векселів. В. Правильність відображення в обліку та звітності операцій пов'язаних із видачею короткострокових векселів Головні процедури: 1. Встановлення різновиду векселів, що використовуються на підприємстві, перевірка правильності оформлення реквізитів. 2. Перевірити правильність класифікації векселів виданих на довгострокові й короткострокові та відповідне їхнє відображення в обліку. 3. Звірити записи аналітичного обліку за рахунком 62 з записами в Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку та формах звітності. 4. Встановити чи правильно використовуються та зберігаються векселі як бланки суворої звітності.			РД-2: Облік виданих підпри-ємством векселів
	6. Аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги А. З'ясовування документальної обґрунтованості здійснених операцій, відповідність дійсності документів і правильності їхнього оформлення. Б. Підтвердження реальності кредиторської заборгованості і відображення її в бухгалтерському обліку та звітності В. Перевірка наявності заборгованості з простроченим трирічним терміном давності і перевірка правильності її списання Головні процедури: 1. Перевірити вірогідність (повноту й точність) фактів оприбуткування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), прийняття до обліку робіт, послуг. 2. Перевірити оперативність реєстрації фактів надходження сировини, надання послуг.			РД-4: Відомість аудиту креди-торської заборго-ваності

1	2	3	4	5
	3. Перевірити законність первинної облікової документації, якою оформляються операції по розрахунках із постачальниками й підрядниками. 4. Перевірити повноту й точність реєстрації документа в облікових регістрах. 5. Перевірити наявність договорів на поставку продукції (виконання робіт, послуг) і правильність їхнього оформлення. 6. Перевірити правильність ведення аналітичного обліку по рахунку 63, правильність складання бухгалтерських проводок по рахунку 63. 7. Перевірити повноту оприбуткування матеріальних цінностей. Необхідно зіставити дані про їхню кількість і вартість по платіжних документах із даними документів на їхнє оприбуткування (рахунків, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку, звітів руху продуктів і матеріалів. 8. Перевірити правильність списання витрат із кредиту розрахунків із кредиторами на собівартість продукції (робіт, послуг). 9. Встановити дату виникнення й причину утворення кредиторської заборгованості. Перевірити, чи є заборгованість з минулим строком позовної давності, чи вживаються заходи до її стягнення			
	7. Аудит розрахунків з одержаних авансів А. Виявлення наявності та перевірка заборгованості по одержаним авансам. Б. Правильність відображення в обліку та звітності сум одержаних авансів. В. Перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують одержані аванси Головні процедури: 1. Перевірити наявність та правильність оформлення договорів, за якими були одержані суми авансів у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт. 2. Перевірити повноту і правильність нарахування податків з сум одержаних авансів. 3. Звірити записи аналітичного обліку за рахунком 681 із записами в Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку та формах звітності. 4. Перевірити точність арифметичних розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах			РД-5: Перевірка відобра-ження у бухгал-терському обліку заборго-ваності по авансам одержаним
	8. Аудит розрахунків із бюджетом і позабюджетних платежів А. Підтвердження правильності, своєчасності й повноти нарахування і перерахування податків і зборів відповідно нормативним документам, що регламентують порядок їхнього нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету.			

1	2	3	4	5
	Б. Перевірити відповідність даних бухгалтерського обліку, податкової звітності та книги обліку продажу товарів. В. Підтвердження достовірності бухгалтерського обліку та звітності Головні процедури: 1. Зіставити дані податкової декларації, бухгалтерських регістрів за рахунками 63, 64, Головної книги 2. Перевірити ведення журналу обліку виставлених рахунків-фактур і книги обліку продажу товарів, своєчасності виставлення і правильності оформлення рахунків-фактур. 3. Перевірити порядок формування податкової бази під час реалізації товарів, робіт, послуг за даними регістрів синтетичного й аналітичного обліку, договорам із покупцями, актам виконаних робіт і податкової декларації. 4. Перевірити обґрунтованість застосування податкової ставки 0 %. 5. Перевірити точність арифметичних розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах або виконати самостійні розрахунки. 6. Перевірити групи операцій на всіх стадіях облікового циклу з метою їхнього відображення в показниках звітності			
	9. Аудит розрахунків з оплати праці й страхування А. Підтвердження дотримання підприємства чинного законодавства щодо трудової дисципліни на підприємстві. Б. Правильність нарахування робітникам підприємства заробітної плати, відпускних, премій, матеріально допомоги та інших виплат. В. Підтвердження правильності та своєчасності нарахування ЕСВ. Г. Правильність відображення даних з обліку праці та страхування у бухгалтерському обліку та звітності. Головні процедури: 1. Перевірити наявність і відповідність чинному законодавству: колективного договору; положення про оплату праці; положення про преміювання; інших нормативних документів. 2. Підтвердити наявність і відповідність чинному законодавству документів із кадрового складу: наказів про прийняття, звільнення; табелів обліку робочого часу; штатного розкладу (у разі погодинної оплати); нарядів та розцінок (у разі відрядної оплати); договорів цивільно-правового характеру (трудових угод). 3. Встановити факти видачі заробітної плати натурою (відзначити для перевірки внесення до складу валового доходу, обчислення податку на додану вартість, застосування звичайної ціни).			

1	2	3	4	5
	4. Перевірити повноту й своєчасність перерахувань ЕСВ . 5. Зіставити суми, відображені у фінансовій звітності, із залишком у регістрах бухгалтерського обліку й у Головній книзі. 6. У разі відрядної оплати праці – перевірити відповідності обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної оплати праці 7. За умов роботи неповний місяць – перевірити правильність нарахування заробітної плати за посадовими окладами 8. Вивчити всі документи, включені до журналу-ордеру, відомості, на підставі яких здійснюється бухгалтерська проводка. 9. Встановити правильність нарахування оплати за поточні відпустки, виплати допомоги у разі хвороби й тимчасової непрацездатності			
	10. Аудит розрахунків з учасниками А. Встановлення об'єктивної істини щодо наявності та законності зобов'язань підприємства по розрахунках з учасниками Б. Підтвердження правильності нарахування та утримання податку на дивіденди В. Перевірка відображення в обліку та звітності операцій пов'язаних з обліком розрахунків з учасниками. Головні процедури: 1. Виявити наявність у підприємства розрахунків з учасниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку – дивіденди. 2. Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунками 67 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності. 3. Перевірити правильність і своєчасність нарахування, утримання та сплати до бюджету податку на дивіденди з нарахованої суми виплат. 4. Перевірити, чи зменшив платник податку суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди. 5. Перевірити правильність відображення в обліку операцій з нарахування заборгованості підприємства перед учасниками, з реінвестування доходів, з розрахунків за нарахованими дивідендами			
	11. Аудит внутрішніх розрахунків А. Виявлення наявності й перевірка заборгованості по внутрішніх розрахунках Б. Правильність відображення в обліку та звітності заборгованості по внутрішніх розрахунках			

Закінчення додатка М

1	2	3	4	5
	В. Перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують заборгованість по внутрішніх розрахунках Головні процедури: 1. Перевірити наявність та правильність документів, якими підтверджується заборгованість по внутрішніх розрахунках. 2. Перевірити повноту і правильність нарахування податків. 3. Звірити записи аналітичного обліку за рахунком 682 із записами в Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку та формах звітності. 4. Перевірити групи операцій на всіх стадіях облікового циклу з метою їхнього відображення в показниках звітності			

Виконав _____

Перевірив_____

Робоча документація

РД1

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТАБЛИЦЯ ВІДПОВІДНОСТІ ПОГАШЕННЯ КРЕДИТУ

Вид кредиту	Дата отримання кредиту	Вид валюти	Загальна сума отриманого кредиту	Графік погашення		Своєчас-ність погашення		Відхи-лення	Санкції
				Дата	Сума	Дата	Сума		

Виконав _____

Перевірив _____

РД2

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ОБЛІК ВИДАНИХ ПІДПРИЄМСТВОМ ВЕКСЕЛІВ

Вид векселя	Платник за векселем	Дата передачі векселя	Строк погашення	Договір, за яким видано вексель

Виконав _____

Перевірив _____

РД4

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВІДОМІСТЬ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Найменування підприємства	Первинний документ	Дата виникнення заборгованості	Сума в договорі	За що заборгованість	Дата погашення заборгованості	Сума заборгованості	Проведення в обліку	
							Дт	Кт

Виконав _____

Перевірив _____

РД5

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПО АВАНСАМ ОДЕРЖАНИМ

Підприємство	Сальдо на початок періоду	Аванси отримані (субрах. 681), тис. грн		Сальдо на кінець періоду, тис. грн		Відхилення (+/-)
		за даними підприємства	за даними перевірки	за даними підприємства	за даними перевірки	

Виконав _____

Перевірив _____

Додаток Л

Програма і документація для забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Мета проведення аудиту: висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності розрахунків з оплати праці.

Якісні аспекти діяльності підприємства:

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки і оцінка
5. Подання та розкриття інформації.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці	1,2
Б. Своєчасне й повне відображення розрахунків з оплати праці	1,2,4
В. Дотримання законодавчих обмежень	1,3,4
Г. Належна класифікація залишків на рахунках й правильне віднесення до статей фінансової звітності	5

№ з/п	Відповідність до мети аудиту	Аудиторські процедури	Індекс робочого документа
1	А	Перевірка правильності оформлення первинного обліку особового складу та використання робочого часу, відповідності всім вимогам законодавчих актів	
2	А	Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці, відповідності всім вимогам законодавчих актів	
3	Б	Перевірка повноти та своєчасності утримання податку з доходів фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску	РД 1
4	Б	Перевірка повноти та своєчасності нарахувань на ФОП та утримань із заробітної плати	РД 2
5	Б	Перевірка підсумків у платіжних відомостях	
6	В	Перевірка повноти та строків здачі депонованої зарплати в банк	РД 3
7	В	Перевірка своєчасності і повноти нарахування відпусток	РД 4

Продовження додатка Л

1	2	3	4
8	В	Перевірка правильності відображення в обліку операцій з оплати праці	РД 5
9	Г	Перевірка відповідності залишків у синтетичних і аналітичних регістрах обліку розрахунків з оплати праці	РД 6
10	Г	Звірення оборотів у журналах-ордерах і Головній книзі	РД 7
11	Г	Встановлення належної класифікації залишків на рахунках та вірне віднесення до статей фінансової звітності	
12		Складання переліку виявлених порушень	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТАБЛИЦЯ ВИБІРКОВОГО КОНТРОЛЮ ПРАВИЛЬНОСТІ УТРИМАНЬ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

№ З/П	ПІБ	Місяць	Оподатковуваний дохід	Податок з доходів фізичних осіб			Військовий збір		
				Згідно з відомості	За даними аудитора	Відхилення	Згідно з відомості	За даними аудитора	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	11	12	13
…									

Виконав _____

Перевірив _____

РД2

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ ПЕРЕВІРКИ НАРАХУВАНЬ НА ФОП ТА УТРИМАНЬ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Найменування	Нараховано на ФОП			Утримано із заробітної плати			Примітки
	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення	За даними підприємства	За даними аудитора	Відхилення	
Єдиний соціальний внесок				-	-	-	
Податок з доходів фізичних осіб	-	-	-				
Військовий збір	-	-	-				

Виконав _____
Перевірив _____

РД3

Аудиторська фірма _____
Підприємство _____
Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ТА СТРОКІВ ЗДАЧІ ДЕПОНОВАНОЇ ЗАРПЛАТИ В БАНК

Отримано з банку на заробітну плату за чеком		Фактично виплачена заробітна плата	Депонована заробітна плата	Повернено до банку		Примітки аудитора щодо повноти й своєчасності повернення
Дата	Сума			Сума	Дата	
За чеком		За видатковою відомістю, ВКО	За видатковою відомістю з написом „депоновано”, за реєстром депонованих сум	За випискою банку, ВКО		

Виконав _____
Перевірив _____

РД4

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВІДОМІСТЬ ВИБІРКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ НАРАХУВАННЯ ВІДПУСКНИХ

№ З/П	ПІБ	Сумарний заробіток, грн			Середній заробіток, грн			Сума відпускних, грн		
		За даними бухгал-тера	За даними ауди-тора	Відхи-лення	За даними бухгал-тера	За даними ауди-тора	Відхи-лення	За даними бухгал-тера	За даними ауди-тора	Від хил ен-ня
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Виконав _____

Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВІДОМІСТЬ ВИБІРКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

№ З/П	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано аудитором			Примітки
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____

Перевірив _____

РД 6

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ ЗА СИНТЕТИЧНИМИ Й АНАЛІТИЧНИМИ РАХУНКАМИ ОБЛІКУ

Залишок на початок місяця (рахунок 66)	Залишок у журналі-ордері (відомості)	Відхилення	Примітки аудитора щодо суттєвості відхилення

Виконав _____

Перевірив _____

РД 7

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРКА ОБОРОТІВ У ЖУРНАЛАХ-ОРДЕРАХ І ГОЛОВНІЙ КНИЗІ

Залишок на початок місяця (рахунок 66)	Залишок у журналі-ордері (відомості)	Залишок у Головній книзі	Відхилення	Примітки аудитора щодо суттєвості відхилення

Виконав _____

Перевірив _____

РД 8

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕЛІК ПОРУШЕНЬ ПІД ЧАС АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ

№з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Зміст порушення	Характер порушення (помилка, факт обману)	Який норматив-ний документ порушено	Суттєвість порушення
	найменуван-ня	№	да-та	сума				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
2.								
3.								
4.								
тощо								

Виконав _____

Перевірив _____

Додаток Н

Програма і документація для забезпечення аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки_____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутрішнього контролю	Примітки
		так	ні	інф. відсутня		
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва продукції на підприємстві?					
2	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в номенклатурі виробленої продукції?					
3	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?					
4	Чи були у звітному періоді зміни щодо віднесення витрат на виробництво?					
5	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?					
6	Чи були у звітному періоді зміни в питаннях обліку незавершеного виробництва?					
7	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі й непрямі?					
8	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об’єктами обліку витрат?					
9	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?					
10	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?					

1	2	3	4	5	6	7
11	Чи були у звітному періоді зміни показника «нормальна потужність»?					
12	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат?					
13	Чи розглядалися керуючими та контролюючими органами питання понаднормативних виробничих витрат, невиробничих витрат, зниження собівартості продукції?					
14	Чи відповідає відображення на рахунку 23 «Виробництво» витрат виробництва вимогам П(с)БО 16, іншим нормативним актам: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; інших прямих витрат; виробничих накладних витрат і втрат від браку продукції?					
15	Чи ведеться аналітичний облік: – за різновидами виробництва; – за підрозділами підприємства; – за центрами витрат і відповідальності; – за статтями витрат і групами або видами продукції?					
16	Чи ведеться аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв за кожним із таких виробництв і господарств?					
17	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат?					
18	Чи відповідає калькулювання виробничої собівартості вимогам нормативних документів щодо планування, обліку і калькулювання, наявність галузевих рекомендацій, відповідність?					

Закінчення додатка Н

1	2	3	4	5	6	7
19	Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва між готовою продукцією і незавершеним виробництвом?					
20	Чи уточнюється розмір незавершеного виробництва під час проведення інвентаризацій?					
21	Застосування облікових регістрів: – рекомендовані; – із застосуванням ЕОМ (програма, відомості тощо)?					

Виконав _____

Перевірив _____

Аудиторська фірма_____

Суб'єкт господарювання _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Метод перевірки	Примітки аудитора
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про проведення інвентаризації та оцінки незавершеного виробництва			
2	Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про прийняття в організації методів розподілення загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання			
3	Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про призначення осіб, відповідальних за збереженість матеріальних цінностей, відпущених у виробництво			

Продовження додатка Н

1	2	3	4	5
4	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереженість матеріальних цінностей у виробничих підрозділах			
5	Ознайомлення і вивчення організації виробництва, технологічного процесу та умов праці			
6	Перевірка правильності оформлення первинних документів			
7	Перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку «виробництво» записам у Головній книзі, звітності			
8	Перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на виробництві			
9	Перевірка правомірності та своєчасності внесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)			
10	Узагальнення відхилень, установлених під час перевірок основних засобів, виробними запасів, розрахунків з оплати праці, і визначення їхнього впливу на собівартість продукції			
11	Перевірка правомірності внесення до складу витрат на виробництво витрат, здійснених суб’єктом господарювання			
12	Перевірка правильності групування витрат за місцями їхнього виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце)			
13	Перевірка своєчасності внесення витрат на виробництво до собівартості продукції (робіт, послуг)			
14	Вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їхнього списання на витрати виробництва			

Продовження додатка Н

1	2	3	4	5
15	Перевірка правильності й документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання втрат від браку			
16	Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції			
17	Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їхнього розподілу			
18	Перевірка правильності списання нерозподілених загальновиробничих витрат			
19	Перевірка правильності розподілу і списання частини загальновиробничих витрат, які входять до виробничої собівартості			
20	Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва			
21	Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку			
22	Перевірка результатів інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в обліку			
23	Перевірка правильності оприбуткування готової продукції в натуральних показниках			
24	Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом			
25	Перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв			
26	Перевірка відповідності нормативним документам: – розподілу непрямих витрат між окремими об’єктами обліку витрат; – розподілу виробничої собівартості між окремими різновидами продукції; – розподілу витрат, які становлять виробничу собівартість між витратами на переробку власної та давальницької сировини			

Закінчення додатка Н

1	2	3	4	5
27	Перевірка показника «нормальна потужність» та обґрунтування вибору одиниці «нормальної потужності»			
28	Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат			
29	Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку			
30	Формування пакета документів, які передаються іншим аудиторам для подальшого аналізу й обробки			
31	Складання аудиторського звіту і подання його спільно з робочою документацією керівнику групи			

Склав _____

Перевірив _____

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Способи	Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку	Відповідність обліковій політиці	Встановлені порушення у веденні аналітичного обліку (так (+), ні (-))	Примітки аудитора
	так (+) ні (-)	так (+) ні (-)		
1	2		3	4
За різновидами витрат				
За різновидами продукції (робіт, послуг), що випускаються				
Групування витрат за місцями виникнення та іншими ознаками				
Калькуляційний облік здійснення в окремій системі рахунків				
За підрозділами підприємства				
За іншими ознаками				

Виконав _____

Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА У РЕГІСТРАХ СИНТЕТИЧНОГО Й АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ

№ з/п	Показники	Дата			
		31.03	30.06	30.09	31.12
1	Залишок у фінансовій звітності (Баланс)				
2	Залишок у Головній книзі				
3	Залишок у журналі-ордері				
4	Сума залишків за аналітичними рахунками				
5	Сума незавершеного виробництва за даними інвентаризаційних описів				
6	Відхилення між даними: – фінансової звітності й зведеного синтетичного обліку (Головної книги); – зведеного синтетичного обліку і регістрів синтетичного обліку; – регістрів синтетичного обліку і сумою залишків за аналітичними рахунками; – аналітичного обліку й інвентаризаційних описів				

Виконав _____

Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТЕСТ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка систе	Примітки
		так	ні	інф. відсу		
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи щомісячно проводяться інвентаризації незавершеного виробництва?					
2	Чи не містить у собі залишок рахунка 23 не списані з будь-яких причин витрати на продукцію, виготовлену раніше, за анульованими замовленнями, за припиненими роботами?					
3	Чи фіксуються в окремих описах матеріальних запасів сировина та матеріали, що знаходяться біля робочих місць, але ще не оброблялися?					

1	2	3	4	5	6	7
4	Чи визначається кількість сировини та матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, згідно з технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції?					
5	Чи складаються інвентаризаційні описи окремо кожним цехом (відділом, дільницею) та в одиночному виробництві за кожним виробом?					
6	Чи складається окремий опис на виявлені в незавершеному виробництві остаточно забраковані деталі?					

Виконав _____

Перевірив _____

РД 4

Аудиторська фірма _____

Підприємство_____

Період перевірки _____

ПЕРЕЛІК ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ ПРИ АУДИТІ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер	Примітки
	Назва	№	Дата	Сума		
1.						
2.						
3.						
і т. ін.						

Виконав _____

Перевірив _____

Додаток П

Програма й робочі документи для забезпечення доходів і фінансових результатів

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Мета аудиту: підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів і фінансових результатів діяльності

Якісні аспекти фінансового звіту

1. Існування або наявність.
2. Повнота.
3. Права й обов'язки.
4. Оцінка або вимір.
5. Представлення і розкриття.

Завдання аудиту	Якісні аспекти фінансового звіту
А. Перевірка доходів, одержаних за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності	1, 3, 4 і 5
Б. Перевірка відповідності доходу рахункам, що виставлені на правильну суму за відвантажену продукцію або надані послуги	2
В. Перевірка вартості продукції або послуг з огляду на повноту, належне відбиття, рахунок, суму і період	1, 2, 3, 4 і 5
Г. Перевірка належного розкриття у звітності доходів, вартості продукції або послуг, витрат і результатів надзвичайних обставин у примітках до фінансової звітності	5

Завдання аудиту	Аудиторські процедури для розгляду	Індекс робочого документа	При-мітки	Викона-вець
А	Перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації			
Б	Перевірка прейскурантних цін	РД 1		
А, В	Перевірка відповідності документів на відвантаження продукції, товарів, послуг замовленням на продаж	РД 2		
А	Перевірка випадків відсутності документів на відвантажену продукцію, товарів, послуг	РД 3		
Б, В	Звірка кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку та документів на відвантаження продукції, товарів, послуг	РД 4		

Продовження додатка П

1	2	3	4	5
Б	Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж (кореспонденція рахунків, облікові регістри)	РД 5		
А, Б, В	Перевірка реалізації інших оборотних активів	РД 6		
А, Б, В	Перевірка доходів від реалізації іноземної валюти			
А, В	Перевірка доходів від операційної оренди	РД 7		
А, Б, В	Перевірка доходу від списання кредиторської заборгованості			
Б, В	Перевірка доходів від дивідендів			
Б, В	Перевірка доходів від реалізації фінансових інвестицій			
Б, В	Перевірка доходів від безоплатно одержаних активів			
Б, В, Г	Перевірка інших доходів від звичайної діяльності			
А, Б, В, Г	Перевірка повноти відображення доходів за звітний період	РД 8		

Виконав _____

Перевірив _____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЦІНИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ) ПРЕЙСКУРАНТНИМ ЦІНАМ

№	Найменування продукції, товарів, робіт, послуг)	Ціна згідно з калькуляцією (прейскурантом)	Номер, дата накладної на відвантаження (акту виконаних робіт)	Ціна згідно з накладною (актом)	Відхилення	Примітки

Виконав _____

Перевірив _____

РД 2

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ОБЛІКУ ВІДВАНТАЖЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ)

№	Найменування продукції (товарів, робіт, послуг)	Підтвердження відвантаження продукції (виконання робіт, послуг)							
		Замовлення на продукцію		Товарно-транспортні накладні		Рахунки-фактури		Акти виконаних робіт (послуг)	
		№, дата	Сума	№, дата	Сума	№, дата	Сума	№, дата	Сума

Виконав _____

Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ІНФОРМАЦІЯ ПРО РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) БЕЗ УКЛАДАННЯ ДОГОВОРІВ

№	Покупець	Первинні документи		Різновид продукції	Од. виміру	Кількість	Ціна	Вартість	Відмітка про оплату		Примітки
		№	Дата						Дата	Сума	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 4

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА КІЛЬКОСТІ ВІДВАНТАЖЕНОЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА ДАНИМИ СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ І ДОКУМЕНТІВ НА ВІДВАНТАЖЕННЯ ПРОДУКЦІЇ

№	Найменування продукції	Дані складського обліку (картки)			За даними документів на відвантаження			Відхилення	Примітки
		Дата відвантаження	№	Кількість	Дата відвантаження	№	Кількість		

Виконав _____

Перевірив _____

РД 7

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ВІДОБРАЖЕННЯ НА РАХУНКАХ ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ З ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

№	Орендар	Договір	Строк дії договору	Сума місячної орендної плати	Нараховано за період, що перевіряється		Відхи-лення	Відображено в обліку		Примітки
					За даними обліку	За даними аудиту		Дебет	Кредит	

Виконав _____

Перевірив _____

РД 8

Аудиторська фірма_____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕЛІК ВІДХИЛЕНЬ І ПОРУШЕНЬ ПРИ АУДИТІ ДОХОДІВ

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	

Виконав _____

Перевірив _____

Навчальне видання

ГОРДІЄНКО Наталія Іванівна,
ХАРЛАМОВА Олена Вікторівна,
МІЗІК Юлія Ігорівна,
КОНОПЛІНА Олена Олександрівна

АУДИТ: МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Видання 2-ге, перероблене і доповнене

Відповідальний за випуск *Т. В. Момот*

Редактор *В. І. Шалда*

Комп'ютерне верстання *І. В. Волосожарової*

Дизайн обкладинки *Т. А. Лазуренко*

Підп. до друку 20. 12. 2016 Формат 60 х 84/16
Друк на ризографі Ум. друк. арк. 14,3
Зам. № Тираж 300 пр.

Видавець і виготовлювач:
Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002
Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:
ДК № 5328 від 11.04.2017 р.