

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ
ТА УПРАВЛІННЯ

Кафедра обліку і оподаткування

Ю.Ю. Чебан

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК:

*курс лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр»
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
денної форми навчання*

**Миколаїв
2017**

УДК 657.6
Ч-34

Автор: Ю.Ю. Чебан

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 25.10.2017 р., протокол №2.

Рецензенти:

Н.М. Сіренко – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Миколаївського національного аграрного університету;

Л.М. Бутенко – головний бухгалтер ТОВ «ВІТТАР» Вознесенського району.

Чебан Ю.Ю.

Ч-34 Бухгалтерський облік : курс лекцій / Ю.Ю. Чебан. – Миколаїв : МНАУ, 2017. – 135 с.

У курсі лекцій викладено сутність предмету та об'єктів бухгалтерського обліку, зміст балансу і його призначення, побудову розрахунків і порядок відображення у них господарських операцій, основні сучасні форми бухгалтерського обліку; особливості обліку активів, капіталу та зобов'язань на аграрних підприємствах; особливості формування фінансової звітності.

Мета курсу лекцій – допомогти здобувачам ступеня вищої освіти «бакалавр» набутти базові теоретичні знання та практичні навички з обліку активів, капіталу і зобов'язань аграрних підприємств.

УДК 657.6

© Миколаївський національний аграрний
університет, 2017
© Чебан Ю.Ю., 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
Модуль 1. Організаційні основи аудиторської діяльності.....	5
Тема 1. Об'єкти аудиторської діяльності.....	5
Тема 2. Організація аудиторської фірми.....	20
Тема 3. Організація аудиторських послуг.....	33
Тема 4. Організація внутрішнього аудиту.....	43
Модуль 2. Методика і організація аудиту активів та зобов'язань підприємства.....	55
Тема 5. Організація і методика аудиту установчих документів та власного капіталу.....	55
Тема 6. Організація і методика аудиту необоротних активів....	67
Тема 7. Організація і методика аудиту запасів.....	78
Тема 8. Організація і методика аудиту собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і витрат діяльності підприємства.....	87
Тема 9. Організація і методика аудиту грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	94
Тема 10. Організація і методика аудиту зобов'язань.....	104
Тема 11. Аудит податків та інших обов'язкових платежів.....	113
Тема 12. Організація і методика аудиту доходів і фінансових результатів.....	118
Тема 13. Організація і методика аудиту фінансової звітності...	126
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	133

ВСТУП

Ринкові відносини, що склались у реформованому аграрному секторі України, обумовили потребу удосконалення національної системи фінансово-економічного контролю. Для задоволення потреб нових груп споживачів економічної інформації відбулося становлення і продовжується розвиток аудиту – незалежної форми контролю.

У сучасних умовах «Організація і методика аудиту» є однією з основних дисциплін контрольного спрямування. Необхідність опанування студентами цієї дисципліни обумовлює актуальність даного робочого зошита.

Курс лекцій дозволяє сформувати у здобувачів ступеня вищої освіти «бакалавр» сучасної системи базових теоретичних знань та практичних навичок з організації і методики проведення аудиту фінансового-господарської діяльності підприємства та виконання інших видів аудиторських послуг, а також організації роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.

При підготовці курсу лекцій було використано теоретичні і практичні надбання як зарубіжних учених (А. Аренса, Л. Дексі, Р. Матуці, Р. Монтгомері, Г. Шарафа, А. Шеремета), так і вітчизняних (Ф. Бутинця, М. Білухи, Г. Давидова, Н. Дорош, Л. Кулаковської, О. Петрик, Ю. Пічи та ін.).

У курсі лекцій висвітлені теоретичні, організаційні основи аудиторської діяльності у цілому, а також методичні засади аудиту активів і зобов'язань підприємств, їх облікової політики, основи аудиту фінансової звітності тощо.

Матеріал викладений з урахуванням Міжнародних стандартів аудиту та законодавства України. У курсі лекцій зроблено акцент на умови господарювання аграрного сектора економіки України.

Модуль 1. Організаційні основи аудиторської діяльності

Тема 1. Об'єкти аудиторської діяльності

Програмна анотація

- 1.1. Аудиторська діяльність, її сутність, об'єкти та необхідність в ринкових умовах України.
- 1.2. Нормативні основи аудиту підприємницької діяльності.
- 1.3. Суб'єкти та об'єкти аудиторської діяльності.
- 1.4. Управління аудиторською діяльністю.

1.1. Аудиторська діяльність, її сутність і необхідність в ринкових умовах України.

Аудиторська діяльність — це безпосередня самостійна, систематична, на власний ризик підприємницька діяльність щодо надання аудиторських послуг із метою отримання прибутку, яка здійснюється фізичними і юридичними особами, зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності, у порядку, встановленому законодавством.

Основними нормативними документами, що визначають головні засади аудиторської діяльності, є Закон України «Про аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту.

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає поняття аудиторської діяльності; суб'єктів аудиторської діяльності, їхні права, обов'язки, спеціальні вимоги і відповідальність; порядок надання аудиторських послуг; управління аудиторською діяльністю; інші питання.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», до аудиторської діяльності входить організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг. Національне законодавство обмежує рамки аудиту аудитом фінансової звітності, всі інші перевірки належать до аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» **аудит** — це 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 і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Отже, аудит згідно з національним чинним законодавством за об'єктом дослідження зводиться до аудиту фінансової звітності, а за суб'єктом – він може бути тільки зовнішнім, тобто здійснюватися незалежним аудитором або аудиторською фірмою на договірній основі. За ініціативою здійснення аудит може бути обов'язковим, проведення якого регламентується чинним законодавством, та добровільним, коли аудит проводиться з ініціативи клієнта.

Поряд із проведенням аудиту стандарти передбачають супутні аудиту послуги: оглядову перевірку, операційну перевірку та компіляцію (трансформацію обліку).

Оглядова (експрес) перевірка — це перевірка фінансової звітності без детального вивчення системи внутрішнього контролю і обліку підприємства, без перевірки первинної документації на достовірність. Оглядова перевірка фінансової звітності, яка проводиться професійною аудиторською фірмою, полягає у здійсненні небагатьох конкретних тестів системи внутрішнього контролю та показників статей опублікованої фінансової звітності. Оглядова перевірка, як випливає з її назви, в основному покладається на огляд (аналіз) систем контролю та середовища контролю, що доповнюється проведенням аналітичних оглядових процедур. Ступінь упевненості за результатами оглядової перевірки менший, ніж за результатами аудиту.

Операційна перевірка проводиться аудитором з окремих питань за домовленістю з клієнтом. Узгоджені між аудитором і клієнтом процедури перевірки здійснюються з метою задоволення інтересів клієнта стосовно дослідження інформації з окремих питань.

Компіляція (трансформація бухгалтерського обліку) — це здійснення процедур трансформації обліку за іншими обліковими стандартами. Така робота складається зі скороченого обсягу деталізації даних і закінчується створенням сприятливих у використанні, зрозумілих таблиць та фінансової звітності.

Класифікація аудиту.

1. Залежно від історичних стадій розвитку: *підтверджуючий аудит* (перевірка і підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітності); *системно-орієнтований аудит* (аудиторська експертиза на основі аналізу системи внутрішнього контролю). Доведено, що при ефективній системі внутрішнього контролю

ймовірність помилок незначна, і необхідність у надто детальній перевірці відпадає; у випадку неефективної системи внутрішнього контролю клієнту надаються рекомендації щодо підвищення її ефективності; *аудит, що базується на ризику* (концентрація аудиторської роботи у сферах із вищим можливим ризиком, що значно спрощує аудит у сферах із низьким ризиком).

2. Залежно від типу клієнтів: *загальний аудит* (аудит підприємств та їх об'єднань незалежно від організаційно-правових форм та видів власності, організацій та установ); *банківський аудит*; *страховий аудит*; *екологічний аудит* тощо.

3. За об'єктами: *аудит фінансової звітності* (підтвердження фінансової звітності на достовірність, відповідність принципам), *погоджений аудит або аудит на відповідність* (перевірка дотримання на підприємстві основних процедур і правил. Наприклад перевірка відповідності рівня заробітної плати мінімальному рівню, який гарантується законом; дотримання системи оподаткування тощо. Як правила, проводять з ініціативи керівництва та йому ж надають результати), та *операційний аудит* (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності й ефективності. Не обмежуються бухгалтерським обліком. Ефективність операцій складніше об'єктивно оцінити, ніж їх відповідність інструкціям або подання фінансової звітності, які не суперечать загальноприйнятим бухгалтерським принципам. Встановлені ж критерії для оцінки інформації при кожному конкретному аудиті досить суб'єктивні. В цьому розумінні операційний аудит більш схожий на консалтинг адміністрації, ніж на те, що звичайно вважається аудитом).

4. За суб'єктами: *внутрішній і зовнішній*.

5. За ініціативою здійснення: *добровільний* (ініціатива проведення аудиту та аудиторських послуг належить клієнту. Об'єкти аудиту, обсяги робіт, період і строки їх виконання визначаються клієнтом і обумовлюються угодою між суб'єктами підприємницької діяльності й аудиторською фірмою (аудитором) та *обов'язковий* (ст. 10 «Обов'язкове проведення аудиту» Закону України «Про аудиторську діяльність» та іншими нормативними актами, де визначені категорії суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту).

6. Залежно від тривалості співпраці «клієнт-аудит»: *первинний* (первинний аудит проводиться аудиторською фірмою (аудитором)

вперше для даного клієнта. Це суттєво збільшує ризик і трудомісткість аудиту, оскільки аудитори не мають необхідної інформації про особливості діяльності клієнта, його систему внутрішнього контролю тощо) та *повторний* (здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) повторно або регулярно, і тому аудитор уже має відповідні відомості про специфіку клієнта, його позитивних та негативних сторін в організації бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю за результатами тривалої співпраці з клієнтом (консультування, допомога і попередні перевірки).

7. За відношенням до атестації: *атестовані* (що вимагають надання аудиторського висновку, перш за все — це аудит) і *неатестовані* (не вимагають надання аудиторського висновку). Окрім трьох видів аудиту (і перш за все аудиту бухгалтерської звітності), до атестованих послуг аудиторів та аудиторських фірм належать:

а) контроль правильності, який проводиться меншими обсягами перевірки, ніж при аудиті. Контроль правильності часто будується на аналізі ефективності внутрішньогосподарського контролю економічного суб'єкта, що перевіряється, або — рідше — на наданні аудитором висновку про прогнозовані перспективи роботи клієнта (також заснованих на перевірці детальних бізнес-планів та інших прогнозованих тверджень адміністрації);

б) оглядова перевірка. В порівнянні з аудитом, а також із контролем правильності, вона проводиться за скороченою програмою. Наприклад, оглядова перевірка застосовується для квартальної бухгалтерської звітності публічних акціонерних товариств та інших економічних суб'єктів;

в) узгоджені з клієнтом процедури. Відповідно до замовлення клієнта аудитор може перевірити окремі ділянки звітно-аналітичної роботи клієнта. Наприклад, це може бути раптове зняття залишків по касі з подальшою перевіркою касових операцій або підтвердження реальності дебіторської заборгованості, або оцінка активів і пасивів економічного суб'єкта, структурних підрозділів фірми тощо.

До неатестованих належать послуги:

а) відновлення та ведення бухгалтерського обліку; складання бухгалтерської звітності, а також звітності щодо цінних паперів, проспектів емісії та іншого;

б) податкове планування та оптимізація оподаткування, складання декларацій про доходи та представлення інтересів клієнта у податкових службах;

в) консультаційні послуги, що надаються зазвичай не тільки в сфері бухгалтерського обліку і податків, а й комп'ютерних систем, технології виробництва і навіть для набору кандидатів на керівні посади.

1.2. Нормативні основи аудиту підприємницької діяльності

Аудиторська професія є саморегулюючою та незалежною. Це означає, що держава встановлює лише вимогу здійснення аудиту, а методику та організацію його проведення визначають професійні організації у стандартах, нормах, положеннях та інструкціях.

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності України формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою. Нормативне регулювання аудиторської діяльності визначає чотири рівня його системи.

До першого рівня відноситься Закон України «Про аудиторську діяльність», у якому визначено засади функціонування Аудиторської Палати України та професійної громадської організації Спілки аудиторів України.

Другий рівень системи нормативного регулювання аудиторської діяльності представлено стандартами. Стандарти аудиту - це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фінансової звітності. Вони включають професійні вимоги до якості аудитора та аудиторських висновків і доказів (свідчень).

Головне призначення стандартів полягає у встановленні норм аудиту, однакових для всіх суб'єктів господарської діяльності.

До основних принципів норм аудиту відносять:

- цілісність, об'єктивність і незалежність, конфіденційність, знання і компетентність аудитора;
- правила використання результатів робіт, виконаних іншими аудиторами;
- перевірка систем обліку і внутрішнього аудиту;
- порівняння висновків аудитора та складання звіту.

Норми аудиту розробляють і затверджують Міжнародною федерацією бухгалтерів. Єдина структура міжнародних стандартів аудиту включає: вступ; мету аудиту; відповідальність за фінансові звіти; обсяг аудиту; етику, планування; роботу, виконану іншими

аудиторами; документацію; очевидність аудиту; висновок (звіт незалежного аудитора) і звіт. Мета Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (МСА) – визначення основних положень і надання рекомендацій з організації, проведення роботи аудиторськими фірмами і аудиторами та підвищення якості аудиту для найбільш повного задоволення потреб суспільства у достовірній інформації про фінансовий стан і результати господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. МСА призначені для застосування при аудиті фінансової звітності, але їх можна адаптувати для аудиту другої інформації і представлення супутніх послуг.

До третього рівня відносяться внутрішні стандарти (нормативи), що регламентують аудит, але мають допоміжне значення. Вони сприяють реалізації вимог нормативів, розробці заходів та раціональних способів організації аудиторської діяльності, забезпечують єдиний підхід до аудиторської перевірки.

До четвертого рівня нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності відноситься інформація з внутрішньофірменного контролю якості аудиту. Суб'єкти внутрішньофірменного контролю повинні надати умови для забезпечення заходів якості аудиту.

Інформація четвертого рівня системи регулювання включає наступні етапи перевірки:

- вивчення господарсько-правового статусу підприємства;
- аудит якості стану дебіторської та кредиторської заборгованості;
- контроль за юридичним оформленням відносин з працівниками у сфері товарно-матеріальних цінностей і коштів та трудових відносин між суб'єктами підприємницької діяльності;
- аналіз загального стану документів оперативного управління діяльністю підприємства, оцінку рівня управлінського діловодства на підприємстві.

Отже, взаємозв'язок чотирьох рівнів системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності сприяє забезпеченню здійснення аудиту на підприємствах України.

1.3. Суб'єкти і об'єкти аудиторської діяльності

Аудиторська діяльність — це один із видів підприємницької діяльності, суб'єктами якої можуть бути як фізичні, так і юридичні

особи.

Фізичними особами, що займаються аудиторською діяльністю, можуть бути громадяни України, які мають кваліфікаційний сертифікат на право проводити аудиторську діяльність на території України. За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами у спілку. Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен, маючи чинний сертифікат аудитора, зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності у виконавчому комітеті міської, районної в місті ради або районній, районній міст Києва і Севастополя державній адміністрації за місцем проживання даного суб'єкта та у Аудиторській палаті України (Реєстр) як суб'єкт аудиторської діяльності.

Громадяни, які мають намір здійснювати підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, подають реєстраційну картку встановленого зразка, яка є водночас заявою про державну реєстрацію, копію довідки про присвоєння ідентифікаційного номера фізичної особи-платника податків та інших обов'язкових платежів і документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

Державна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності проводиться за наявності всіх необхідних документів за заявочним принципом протягом не більше як п'яти робочих днів. Органи державної реєстрації зобов'язані протягом цього терміну внести дані з реєстраційної картки до Реєстру суб'єктів підприємницької діяльності та видати свідоцтво про державну реєстрацію встановленого зразка з проставленим ідентифікаційним номером фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів.

Керівником фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності юридичні особи подають такі документи:

- рішення власника (власників) або уповноваженого ним (ними) органу про створення юридичної особи (крім приватного підприємства). Якщо власників або уповноважених ними органів два і більше, таким рішенням є установчий договір, а також протокол установчих зборів (конференції) у випадках, передбачених законом;
- статут, якщо це необхідно для створюваної організаційної форми підприємництва;

- реєстраційна картка встановленого зразка, яка є водночас заявою про державну реєстрацію;
- документ, що засвідчує сплату власником (власниками) внеску до статутного фонду суб'єкта підприємницької діяльності в розмірі, передбаченому законом;
- документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

Аудиторам забороняється займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які мають бажання займатися аудиторською діяльністю, повинні зареєструватися в Аудиторській палаті України, яка веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Суб'єкти аудиторської діяльності наділені відповідними правами, мають обов'язки, обумовлені Законом України «Про аудиторську діяльність», та несуть відповідальність за якісне надання аудиторських послуг.

Права аудиторів і аудиторських фірм:

- самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, наявних норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;
- отримувати необхідні документи, які стосуються до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму
- розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;
- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;
- перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;
- залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Аудиторські фірми (аудитори) зобов'язані:

- належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;

- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності (тобто тих, із ким укладений договір);

- зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що є комерційною таємницею, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства України.

Відносини між аудиторською фірмою (аудитором) і клієнтом регулюються нормами цивільного законодавства. За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор несе цивільну відповідальність, яка передбачає відшкодування завданих збитків із вини аудитора. До цивільної відповідальності аудиторські фірми (аудитори) притягуються за рішенням суду (господарського суду). Такі судові справи стосуються тих перекирчень звітності, яких аудитор не зміг виявити, в результаті чого клієнт зазнав збитків у вигляді сплати штрафів, пені.

За звичайними цивільно-правовими угодами сторони несуть відповідальність тільки одна перед одною, а аудитор несе відповідальність перед клієнтом і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, засвідченої висновком аудитора.

Професійна відповідальність аудитора визначається у:

- попередженні;
- зупиненні дії сертифікату на строк до одного року;
- анулюванні сертифікату.

Аудитор, який працює в аудиторській фірмі й пов'язаний із нею трудовими правовідносинами, у разі неналежного виконання своїх обов'язків може бути притягнений до відповідальності за нормами трудового права (догана, звільнення, обмежене відшкодування завданої реальної шкоди).

Відповідальність аудиторів настає у разі неякісного виконання своїх обов'язків, яке проявляється у:

- неправомірному використанні (невикористанні) нормативної бази (законодавчих та інших актів із бухгалтерського обліку, оподаткування та офіційних пояснень до них);
- арифметичних помилках;
- втратах або псуванні документів, отриманих аудитором;
- навмисних діях або бездіяльності аудитора чи його працівників, спрямованих на заподіяння шкоди замовнику, а також будь-яких діях (бездіяльність) ознаками кримінального діяння, змови;
- діях працівників аудитора в стані алкогольного, наркотичного або іншого сп'яніння або їх наслідках;
- порушенні (розголошенні) або використанні у власних цілях аудитором будь-якої конфіденційної інформації, що стала йому відома при наданні аудиторських послуг.

Аудитори повинні здійснювати заходи щодо мінімізації своєї відповідальності. До цих заходів можна віднести: мати справу тільки з чесними клієнтами; наймати кваліфікований персонал, який слід адекватно підготувати, і постійно здійснювати контроль якості його роботи; дотримуватися професійних стандартів; зберігати незалежність; розуміти, який бізнес веде клієнт, тобто знати специфіку господарських операцій фірми; підтримувати високу якість аудиту; правильно документувати роботу; оформити документи, що визначають взаємні обов'язки аудитора і клієнта; зберігати конфіденційність стосунків, тобто не розкривати інформації про свого клієнта стороннім особам; забезпечити адекватний страховий захист; користуватися кваліфікованими юридичними консультаціями тощо.

Водночас, аудитор не застрахований від помилок та невиявлення перекручень звітності, фактів обману тощо. З метою запобігання негативним наслідкам для аудиторської фірми в розвинених країнах здійснюється страхування професійної і цивільної відповідальності. Це стало обов'язковим видом страхування.

Права аудиторів і аудиторських фірм:

- самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, наявних норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;
- отримувати необхідні документи, які стосуються до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму

- розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;
- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;
- перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;
- залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм:

- належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;
- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності (тобто тих, із ким укладений договір);
- зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що є комерційною таємницею, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства України.

Об'єктами аудиту є юридичні й фізичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю. До об'єктів можна віднести (рис. 1.1) економічні процеси, засоби підприємства, джерела формування засобів підприємства тощо.

Об'єкти аудиту класифікуються за такими ознакам:

1) *за видами*: ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності, організаційні форми управління, методи управління, функція управління;

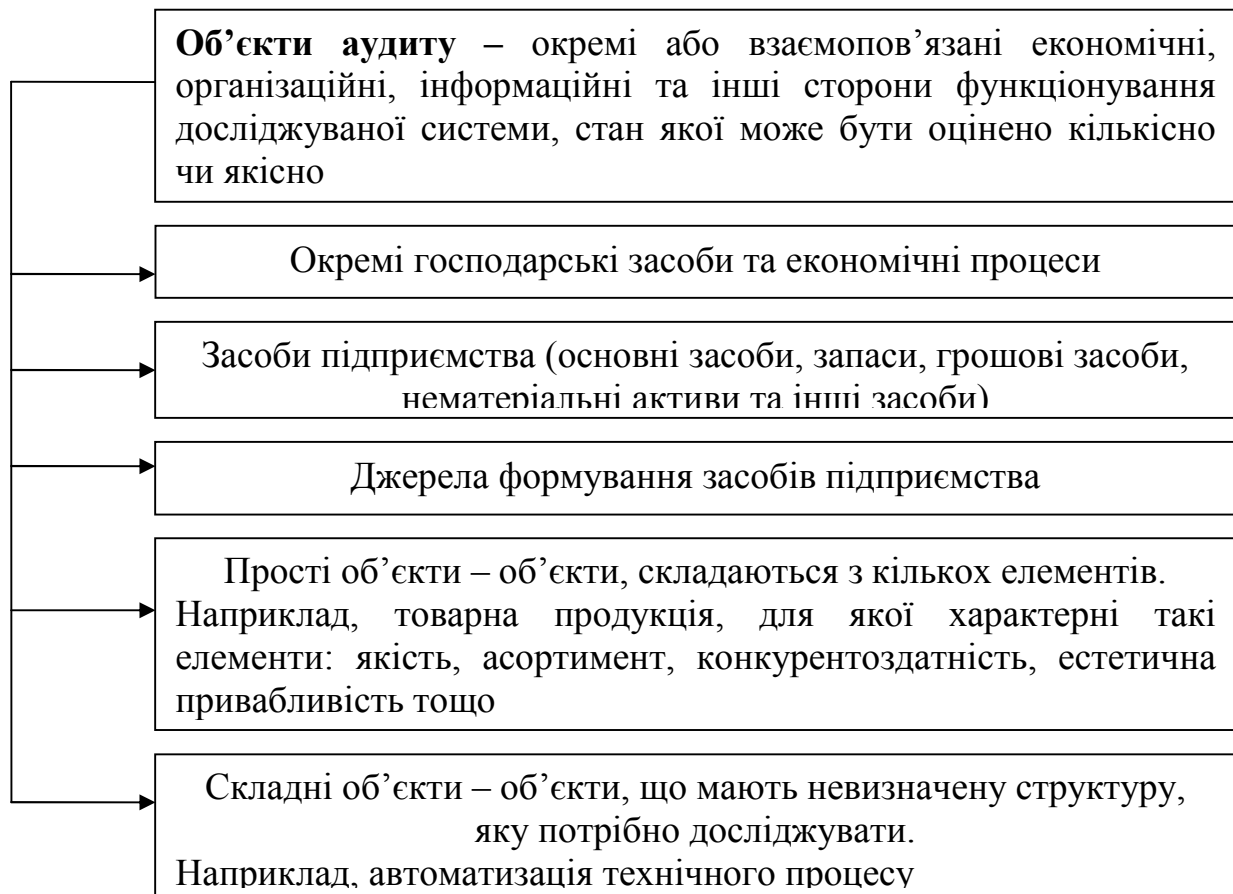


Рисунок 1.1 – Об'єкти аудиторської діяльності

2) *за складністю*: сукупні ресурси та господарські процеси, групи ресурсів і господарських процесів по розмежуванню частин системи управління;

3) *залежно від сфери діяльності*: матеріально – технічного постачання, основного та допоміжного виробництва, збуту, господарського управління

4) *залежно від зв'язку об'єктів з часом*: в минулому, в теперішньому, в майбутньому;

5) *залежно від характеру оцінки стану об'єктів*: за кількісною оцінкою, за якісною оцінкою, за кількісною і якісною оцінкою;

6) *за тривалістю знаходження об'єктів в полі аудиторської перевірки*: постійно знаходиться під аудиторським впливом, періодично оцінюється аудитором, потребує одношарової оцінки.

1.4. Управління аудиторською діяльністю

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

- 1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання;
- 2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

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

Другого підходу дотримуються Великобританія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американського підходу. Основною особливістю цього підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється відповідно до англо-американського підходу. Так, з ініціативи Спілки аудиторів України (САУ) був підготовлений і прийнятий Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність». Після його прийняття була створена Аудиторська палата України (АПУ) як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Спілка аудиторів України — це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах чинних аудиторів. Мета діяльності САУ — об'єднати зусилля аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська палата України (АПУ) та Спілка аудиторів України (САУ) регулюють питання, пов'язані з підготовкою, діяльністю і професійним захистом аудиторів.

Діяльність Аудиторської палати України регламентується статутом АПУ. Аудиторська палата України — це незалежний самостійний орган, метою якого є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку.

Функції АПУ та САУ представлені в табл. 1.1.

Отже, основними функціями АПУ є затвердження норм і стандартів з аудиту сертифікація аудиторської діяльності, а САУ - розробка методики з питань аудиторської діяльності, видавництва навчальної та методичної літератури, створення регіональних відділень та визначення їх повноважень.

Таблиця 1.1 Функції професійних організацій аудиторів України

Функції організацій	Аудиторська Палата України	Спілка аудиторів України
Методологічна	Затвердження програм підготовки аудиторів, норм і стандартів аудиту	Розробка методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності
Інформаційна	Сприяння виданню нормативних, методичних актів з питань аудиторської діяльності	Видавництво навчальної, методичної літератури з питань аудиторської діяльності
Кадрова	Сертифікація, пере сертифікація, підвищення кваліфікації	Участь у навчальній діяльності та сприяння у підготовці кадрів
Організаційна	Підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні, внесення їх на розгляд, реєстрація фірм та аудиторів, що надають самостійно аудиторські послуги, створення регіональних відділень та тимчасових комісій з питань, що визначає АПУ	Внесення пропозицій до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності, створення регіональних відділень та тимчасових комісій, визначення їх повноважень та здійснення контрольної діяльності. Розвиток міжнародного співробітництва та співробітництва з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами на території України та за її межами
Контрольна	Розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів, аудиторських фірм та застосування стягнень за неналежне виконання їх обов'язків	Сприяння дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед членів аудиторських фірм та аудиторів

АПУ формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному

представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

Персональний склад АПУ підлягає щорічній ротації в кількості не менше як три члени. Ротація здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України відповідно до Положення про ротацію, яке затверджує АПУ.

Призначення нових членів АПУ здійснюється у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та положень статуту АПУ.

Усі рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності двох третин її членів. Рішення з питань затвердження статуту, внесення змін та доповнень до нього приймаються двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий. Засідання АПУ веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени АПУ в алфавітному порядку їхніх прізвищ. Порядок проведення засідань АПУ визначається регламентом, який затверджується АПУ. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менш як п'яти членів АПУ, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування усіх членів АПУ. Порядок проведення письмового опитування членів АПУ з метою прийняття відповідних рішень визначається Регламентом.

Ведення поточних справ в АПУ здійснює секретаріат, який очолює завідувач. Завідувач секретаріату АПУ призначається рішенням АПУ. Повноваження завідувач секретаріату АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про секретаріат АПУ, яке затверджується АПУ. Завідувача секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних умовах.

Регіональні відділення АПУ створюються на території України за рішенням АПУ. На регіональні відділення АПУ покладається здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися

аудиторською діяльністю, та виконання інших функцій відповідно до рішень АПУ. Порядок формування та обсяг повноважень регіональних відділень АПУ визначається Положенням про регіональні відділення, яке затверджується АПУ.

АПУ функціонує як незалежний орган на засадах самоврядування. Кошти АПУ формуються шляхом надходжень від сертифікації; добровільних внесків або відрахувань САУ та інших громадських організацій; інших надходжень, не заборонених законом.

Використана література [1; 5; 8; 9]

Тема 2. Організація аудиторської фірми

Програмна анотація

- 2.1. Персонал суб'єктів аудиторської діяльності.
- 2.2. Підвищення кваліфікації та пересертифікація аудиторів.
- 2.3. Організація праці персоналу та її оплата.
- 2.4. Контроль якості роботи аудиторів.

2.1. Персонал суб'єктів аудиторської діяльності

Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути аудиторські фірми або аудитори – підприємці, які здійснюють свою діяльність без створення юридичної особи. Для надання аудиторських послуг та ведення господарської діяльності суб'єкти аудиторської діяльності наймають для роботи персонал.

Усі громадяни України, які своєю працею беруть участь у діяльності фірми на основі трудового договору або за сумісництвом, складають персонал суб'єктів аудиторської діяльності. У законодавстві України не визначено будь-яких вимог щодо персоналу аудиторської фірми, окрім того, що аудиторська фірма може здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. Наприклад, Федеральний Закон Російської Федерації «Про аудиторську діяльність» (ст. 4) визначає, що у штаті аудиторської організації повинно бути не менш як п'ять аудиторів.

Залежно від попиту на аудиторські послуги, конкурентної ситуації, місця на ринку послуг аудиторські організації самостійно формують штатну чисельність. Аудиторські фірми залежно від

асортименту аудиторських послуг поділяють на *універсальні* (надають послуги з різних видів аудиту, сфера їх діяльності досить широка (за географією, за галузями народного господарства, за масштабами бізнесу клієнтів). Крім проведення різних видів аудиту, вони надають послуги з оптимізації оподаткування; відновлення бухгалтерського обліку, комп'ютеризації бухгалтерського обліку; аналізу господарсько-фінансової діяльності; оцінки активів і пасивів економічного суб'єкта; консультацій з питань фінансового та податкового обліку; організації навчання; інші послуги) та *спеціалізовані* (виконують дещо вужче коло робіт і зосереджені лише на певних їх видах (наприклад, аудиторські перевірки, консультації, навчання персоналу тощо). Такі фірми, як правило, виконують один вид аудиту і сфера їх діяльності обмежена однією галуззю (агропромисловий комплекс, споживча кооперація).

Крім того, аудиторські фірми поділяють на *великі, середні й невеликі*. Чітких меж для віднесення до тих чи інших не існує. Універсальні фірми найчастіше бувають великими і середніми.

Відповідно до спеціалізації та розміру аудиторських фірм розробляється структура фірми і визначається її штатна чисельність, які фіксуються у документі «Структура і штатна чисельність аудиторської фірми», який документ підписується директором аудиторської фірми та затверджується зборами учасників у ТОВ, власником — на приватній фірмі. У цьому документі визначається структура органів оперативного управління, їх підлеглість та підконтрольність, а також штатна чисельність кожного підрозділу. На підставі затвердженої структури фірми директор затверджує штатний розпис, яким закріплюється посадовий чисельний склад фірми із зазначенням фонду заробітної плати.

У великих фірмах, де організаційна структура складається з окремих підрозділів (юридичний відділ; відділ із надання послуг з оподаткування; відділ комп'ютеризації; бухгалтерія; планово-економічний відділ тощо), штатний розпис складається за структурними підрозділами. На кожен посаду, передбачену штатним розписом, директором затверджується посадова інструкція, яку розробляє за дорученням керівника фірми служба управління персоналом або керівники підрозділів. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою та затверджується керівником. Посадові інструкції роботодавець розробляє на основі кваліфікаційних характеристик, при складанні яких необхідно

користуватися нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» та МСА. Кваліфікаційна характеристика аудитора може мати такий вигляд.

Внутрішні нормативні документи, які регулюють організацію роботи з персоналом: колективний договір; положення про оплату праці; положення про преміювання; положення про надання матеріальної допомоги; положення про підвищення кваліфікації персоналу тощо.

Необхідність розробки тих чи інших положень визначається вимогами колективного договору та особливостями фірми.

Приватний аудитор також має право наймати на роботу аудиторів, асистентів, бухгалтера та інших працівників. При прийманні на роботу відповідних працівників приватний аудитор має право укладати з громадянами договори про використання їхньої праці. При укладанні трудового договору, в тому числі у випадках, передбачених законом України, контракту приватний аудитор зобов'язаний забезпечити умови та охорону праці, її оплату не нижче від встановленого мінімального рівня, а також інші соціальні гарантії, враховуючи соціальне і медичне страхування та соціальне забезпечення відповідно до чинного законодавства.

У межах штатної чисельності за штатним розписом здійснюється приймання на роботу працівників фірми. Між працівником і адміністрацією укладається трудовий договір. Трудовий договір — це угода між працівником і власником аудиторської фірми або уповноваженим ним органом чи приватним аудитором, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з дотриманням внутрішнього трудового розпорядку. Власник фірми або уповноважений ним орган чи приватний аудитор зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Трудовий договір може бути:

- ◆ безстроковим, що укладається на невизначений термін;
- ◆ строковий, коли трудові відносини встановлені на визначений термін або на виконання якоїсь роботи;
- ◆ тимчасовий, коли трудовий договір укладається для виконання роботи тимчасово відсутнього працівника (наприклад, на час декретної відпустки).

Трудовий договір укладається, як правило, в письмовій формі. Укладання трудового договору оформлюється наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу чи фізичною особою. Трудовий договір вважається укладеним і тоді, коли наказ чи розпорядження не були видані, але працівника фактично було допущено до роботи.

2.2. Підвищення кваліфікації та пересертифікація аудиторів

Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки потребує підвищення якості аудиторських послуг, які здійснюються персоналом аудиторських фірм, а саме — сертифікованими аудиторами. Враховуючи вимоги суспільства до якості аудиторських послуг і відповідальність суб'єктів аудиту за заподіяні збитки в результаті неналежного виконання аудиту, можна зробити висновок, що ефективність діяльності аудиторської фірми пропорційно залежить від знань і практичного досвіду аудиторів.

Для належного виконання своїх обов'язків аудитори повинні добре володіти методикою аудиту, досконало знати нормативну базу щодо предмета перевірки та предметну галузь досліджень.

Аудиторською палатою України визначені навчальні заклади, інші організації і центри (далі — центри), яким надано право здійснювати постійне (щорічне) обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів за затвердженою АПУ програмою.

Програми вміщують питання з аудиту, бухгалтерського обліку і фінансової звітності, системи оподаткування, правового забезпечення підприємницької діяльності, аналізу фінансової звітності, математичних методів та фінансового менеджменту у бізнесі. За своїм обсягом вони розраховані не менш ніж на 40 годин і повинні мати лекції, семінарські й практичні заняття. Постійне (щорічне) удосконалення професійних знань аудиторів за іншими, ніж зазначені у Положенні, програмами не зараховується у загальний обсяг, необхідний для продовження дії сертифіката аудитора.

Після закінчення навчання слухачі проходять тестування для оцінки їхніх знань. Тестування проводиться центрами за участю членів Аудиторської палати України або членів регіональних відділень Аудиторської палати України, які забезпечують його об'єктивність. Слухачі, які правильно відповіли не менш ніж на 60% тестів, вважаються такими, що пройшли обов'язкове удосконалення професійних знань у поточному році.

Центри подають до АПУ інформацію про осіб, які успішно пройшли навчання і тестування. Подана інформація повинна містити: прізвище, ім'я, по батькові, номер та дату видачі сертифіката, строк навчання і результати тестування. Можуть мати місце й інші види постійного обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів.

До загального обсягу обов'язкового удосконалення професійних знань аудиторів у межах 40 годин Аудиторською палатою України можуть бути зараховані такі види науково-методичної та викладацької роботи:

- ◆ видання підручників чи навчальних посібників із бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, економічного та фінансового аналізу, господарського права (зараховується автору, співавторам у рік видання);

- ◆ викладання у центрах, із якими Аудиторською палатою України укладені договори для здійснення постійного (щорічного) обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів, згідно з програмами, затвердженими Аудиторською палатою України, у обсязі не менше як 20 годин на рік;

- ◆ виступи у фахових засобах масової інформації з питань бухгалтерського обліку, контролю, аналізу й аудиту загальним обсягом не менше ніж 0,5 авторського аркуша на рік;

- ◆ видання методичних матеріалів з питань теорії та практики обліку, контролю, аналізу й аудиту у обсязі не менше ніж 0,5 авторського аркуша на рік, схвалених Аудиторською палатою України.

Ці види постійного (щорічного) обов'язкового удосконалення професійних знань аудиторів повинні бути підтверджені відповідними документами про їх набуття та оригіналами або копіями наукових праць (довідка про викладання, методичні матеріали, примірник або копія тощо).

Аудиторська палата розглядає всі види постійного обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів та видає свідоцтво, яке затверджується АПУ.

Свідоцтво про постійне (щорічне) удосконалення професійних знань аудиторів є офіційним документом і видається Аудиторською палатою України на підставі поданих центром документів про успішне навчання і тестування аудиторів. Бланк свідоцтва є бланком суворої звітності із зазначенням номера та серії. Свідоцтво про

постійне (щорічне) удосконалення професійних знань аудиторів підписують голова комісії з сертифікації та підготовки аудиторів і завідувач секретаріату Аудиторської палати України. Реєстрацію виданих свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань аудиторів веде секретаріат Аудиторської палати України. Щорічне удосконалення професійних знань аудиторів за затвердженою Аудиторською палатою України програмою є однією із обов'язкових умов подовження дії сертифіката аудитора. Аудитори, які з поважних причин не пройшли за один рік удосконалення професійних знань, звертаються із заявою до Аудиторської палати України, яка доручає комісії з сертифікації та підготовки аудиторів Аудиторської палати України розглянути заяву по суті й внести пропозицію для прийняття відповідного рішення.

Порядок подовження дії сертифіката аудитора визначений Положенням про сертифікацію аудиторів. Аудиторів, які працювали за фахом (аудитором в аудиторській фірмі або аудитором – приватним підприємцем) не менш як три роки за період володіння сертифікатом і здійснювали навчання за програмою удосконалення професійної освіти, не мали зауважень щодо роботи і реферату за рішенням комісії вносять до протоколу осіб, термін дії сертифіката яким подовжують на п'ять років. Аудитори, які пропрацювали за фахом (аудитором в аудиторській фірмі або аудитором – приватним підприємцем) від двох до трьох років за основним місцем роботи або за сумісництвом не менш як три роки, здійснювали навчання за системою удосконалення професійної освіти, не мали зауважень щодо роботи та реферату, проходять співбесіду у постійній комісії АПУ з питань сертифікації. За результатами співбесіди прізвища аудиторів, які пройшли співбесіду, вносяться до протоколу осіб, дію сертифіката яким подовжують на наступні п'ять років. Аудиторів, делегованих до складу АПУ чи РВ АПУ від державних відомств, при поданні клопотання, копії трудової книжки, сертифіката, термін дії якого закінчується, та довідки про його належність до членів АПУ чи РВ АПУ вносять до протоколу осіб, дію сертифіката яким подовжують на п'ять років. Аудитори, які, отримавши сертифікат, не працювали аудитором чи працювали менш як два роки, або у встановлений термін не подали документів на подовження дії сертифіката для отримання сертифіката на наступний період, складають іспити відповідно до визначених вимог.

2.3. Організація праці персоналу та її оплата

У аудиторській діяльності застосовуються індивідуальна та колективна форми організації праці.

Індивідуальна форма організації праці найбільш властива роботі приватних аудиторів, може застосовуватися в організації праці аудиторів у аудиторських фірмах. Суть індивідуальної форми організації праці полягає у тому, що завдання з перевірки, оформлення робочих і підсумкових документів та нарахування заробітної плати здійснюється кожним аудитором персонально. За індивідуальною формою організації праці виконує свої функціональні обов'язки весь персонал аудиторської фірми, крім аудиторів. Аудитори при проведенні аудиторських послуг ширше використовують колективну форму організації праці.

Колективна форма організації праці передбачає завдання з перевірки на колектив аудиторів на чолі з керівником бригади, облік роботи за кінцевими результатами, нарахування заробітної плати на всю бригаду з подальшим її розподілом між членами даного колективу.

Колективна форма організації праці в аудиторській діяльності передбачає повний поділ праці, коли кожен член бригади зайнятий перевіркою відповідного розділу загального плану перевірки. Такі бригади працюють на умовах часткового самоуправління, коли функції укладання договору, розрахунків за виконану роботу, відповідальність за виконання договору несе директор фірми, а управлінські функції з конкретної перевірки – керівник аудиторської бригади.

Важливими елементами організації праці аудиторів є форми і системи заробітної плати, які забезпечують зв'язок між оплатою праці та її результатами. Форми і системи заробітної плати визначають порядок нарахування заробітної плати за кожною групою та категорією працюючих залежно від кількості та якості затраченої праці і її результативності.

У аудиторських організаціях застосовуються обидві форми заробітної плати – погодинна і відрядна. За погодинної форми оплати праці мірою праці є відпрацьований час, заробіток працівнику нараховується відповідно до його посадового окладу за фактично відпрацьований час. За відрядною формою оплати праці мірою праці є вартість наданих послуг за договорами між аудиторською фірмою і

клієнтом, тому заробіток працівника безпосередньо залежить від суми за договором та якості виконаних робіт.

Із метою стимулювання працівників до підвищення кваліфікації та до роботи застосовують погодинно-преміальну та відрядно-преміальну системи оплати праці, які передбачають поряд із виплатою основної заробітної плати виплату преміальних за досягнення конкретних кількісних і якісних показників роботи. Заробіток працівника складається з основної заробітної плати та премій. Зазначені системи оплати праці можуть застосовуватися за індивідуальної і колективної форми організації праці.

За колективної форми організації праці виникає значна специфіка при нарахуванні та розподілі заробітку між членами бригади, що дає підставу говорити про колективну (бригадну) систему оплати праці. Бригадна система оплати праці передбачає формування колективного заробітку залежно від загальних результатів роботи бригади і його розподіл відповідно до особистого трудового внеску кожного працівника.

Кожна аудиторська фірма самостійно вибирає форми та системи заробітної плати, системи преміювання.

Доцільно для розрахунків із службовцями (бухгалтерія, економічний відділ, юристи, молодший обслуговуючий персонал тощо) застосовувати індивідуальну погодинно-преміальну систему оплати праці, а для розрахунків з аудиторами, аудиторамистажистами, асистентами — відрядно-преміальну колективну систему оплати праці.

Існують особливості щодо оплати праці керівника аудиторської фірми, основним призначенням якого є організація роботи фірми, спрямована на досягнення максимальних результатів із найменшими витратами. Директор фірми здійснює управлінську діяльність, виконуючи організаційно-розподільчі, адміністративно-господарські, організаційно-економічні функції. Його праця специфічна за своїм змістом, характером і методами виконання роботи. Вона безпосередньо не пов'язана з наданням аудиторських послуг, але від її продуктивності залежить кінцевий результат діяльності всієї фірми, оскільки роль керівника полягає у створенні передумов та умов, необхідних для нормальної роботи колективу. Оплата праці директора аудиторської фірми, як правило, встановлюється за погодинно-преміальною системою, проте може застосовуватися і

відрядно-преміальна оплата праці (у відсотках від доходу за договорами на аудиторські послуги).

2.4. Контроль якості роботи аудиторів

Аудиторська фірма зобов'язана дотримуватися політики і процедур контролю якості аудиторських послуг, які гарантують, що всі аудиторські перевірки проводяться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та Законом України «Про аудиторську діяльність».

Зміст, терміни і обсяг аудиторських процедур та політики аудиторської фірми щодо контролю якості залежать від таких факторів, як розміри і характер діяльності аудиторської фірми, її дислокація, рівень організації перевірки і відповідних суджень про собівартість такого контролю.

Метою контролю якості аудиторських послуг є підвищення престижу аудиторської професії завдяки забезпеченню високої якості послуг, які надаються.

Контроль якості аудиторських послуг залежно від суб'єкта здійснення поділяється на внутрішній і зовнішній.

Внутрішній контроль якості аудиторських послуг (аудиторська фірма з метою гарантування якісного проведення аудиту відповідно до встановлених нормативів зобов'язана застосовувати таку систему контролю за якістю робіт, яка б забезпечувала впевненість у безпомилковості виконаної роботи. Внутрішній контроль передбачає: контроль основного аудитора за роботою своїх асистентів, контроль за роботою аудитора з боку адміністрації, контроль адміністрації фірми за кваліфікаційним рівнем персоналу та дотриманням ним етичних норм).

Одним з основних нормативних документів, яке регламентує питання якості послуг, є Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджено рішенням АПУ з останніми змінами від 30.06.2011р. №232/9.

Положення розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» і Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих Аудиторською палатою України (АПУ) в якості Національних стандартів аудиту, насамперед, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (Кодекс етики).

Метою цього Положення є встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами та аудиторами, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, систем контролю якості аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Якісною визнається аудиторська послуга, яка надається Фірмами з дотриманням Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів.

Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама Фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються Фірмою, відповідають умовам завдання.

Система контролю якості Фірми має включати політику та процедури контролю якості. Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних Фірмою при здійсненні 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; види аудиторських послуг, що надає Фірма.

Відповідно до МСКЯ 1 система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів: 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; г) виконання завдання; д) моніторинг.

Політика та процедури контролю якості встановлюються Фірмою для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості Фірми несе Керівник Фірми. Керівник Фірми зобов'язаний створити відповідне середовище контролю якості аудиторських послуг, яке, зокрема, включає: 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, що Фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог: а) чесність; б) об'єктивність; в) професійна компетентність та належна ретельність; г) конфіденційність; г) професійна поведінка.

У разі виконання завдання з аудиту політика та процедури Фірми мають забезпечити виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо заборони проведення аудиту:

а) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

б) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

в) аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

г) аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

г) аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

д) у випадку, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг

часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора;

е) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Політика та процедури Фірми, насамперед, мають враховувати конкретні обставини її діяльності. Зокрема, Фірма зобов'язана забезпечити виконання наступного:

а) ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності;

б) надати доступ персоналу фірми до професійних стандартів, Кодексу етики, а також професійної літератури;

в) здійснювати моніторинг неоплачених клієнтами рахунків за надані аудиторські послуги для уточнення, чи не вплинуть які-небудь неоплачені суми на незалежність Фірми;

г) здійснювати моніторинг виручки за аудиторські послуги від десяти найбільших клієнтів для уточнення, чи не перевищує сума виручки, отримана від будь-якого з них 10%-го обсягу аудиторських послуг за рік;

д) інформувати персонал про клієнтів, з якими слід дотримуватися політики незалежності особливо ретельно;

е) періодично, не менш як один раз на сім років здійснювати ротацию керівника групи з завдання з надання впевненості;

є) отримувати підтвердження незалежності іншої фірми, що виконує частину завдання з надання впевненості, у тих випадках, коли Фірма виступає головним аудитором.

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 лише 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.

Зростання компетентності персоналу Фірми значною мірою залежить від безперервного професійного розвитку, який дає персоналові змогу підтримувати свої знання й можливості. Саме тому Фірма в своїй політиці та процедурах робить наголос на необхідності

продовження освіти персоналу всіх рівнів та надає потрібні для навчання ресурси та допомогу, що дає змогу персоналу розвивати й підтримувати на належному рівні необхідні знання та компетентність, а в разі потреби використовувати для цього відповідно кваліфіковану зовнішню особу. З цією метою Фірма:

а) встановлює рекомендації та вимоги щодо безперервної професійної освіти й доводить їх до відома персоналу;

б) заохочує свій персонал до участі в: постійних зовнішніх програмах професійного навчання, включаючи курси самостійного навчання; діяльності професійних організацій, у тому числі через сплату Фірмою членських внесків; роботі професійних комітетів, підготовці публікацій, проведенні наукових семінарів і конференцій, в інших формах професійної діяльності;

в) проводить моніторинг програм постійного вдосконалення знань аудиторів з метою визначення відповідності їх вимогам Фірми.

З метою забезпечення постійно високого рівня компетентності персоналу Фірма також зобов'язана:

а) надавати персоналові інформацію про поточні зміни в професійних стандартах шляхом забезпечення спеціальною літературою з нововведеннями та матеріалами, які становлять загальний інтерес;

б) доводити до відома персоналу інформацію та законодавчі вимоги з конкретних питань, наприклад податкового законодавства, бухгалтерського обліку та аудиту;

в) організовувати власні внутрішньофірмові навчальні семінари та розробляти для них методичні матеріали, здійснювати підбір і підготовку викладачів;

Зовнішній контроль здійснює АПУ через аналіз щорічних звітів аудиторів (аудиторських фірм), проведення сертифікації, пере сертифікації, підвищення кваліфікації, розгляду скарг, внутрішніх перевірок.

Використана література [2; 5; 7; 8]

Тема 3. Організація аудиторських послуг

Програмна анотація

3.1. Поняття і види аудиторських послуг.

3.2. Клієнти аудиторських фірм, процедури їх вибору та погодження.

3.3. Документування аудиторських послуг.

3.1. Поняття і види аудиторських послуг

Аудиторські організації та підприємці-аудитори, які здійснюють свою діяльність одноосібно, можуть проводити аудит і надавати супутні аудиту послуги. Вся інша робота аудитора, крім самого аудиту, тобто підтвердження фінансової звітності за національним законодавством, — це супутні аудиту послуги.

Поряд із проведенням аудиту міжнародні стандарти передбачають супутні аудиту послуги: оглядову перевірку, операційну перевірку та компіляцію (трансформацію обліку). Зарубіжна й національна практика свідчить, що асортимент аудиторських послуг значно ширший.

Аудиторські послуги, як правило, не атестовані, тобто не потребують подання аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) та формальної звітності аудитора на адресу клієнта.

Серед них:

- відновлення та ведення бухгалтерського обліку;
- складання бухгалтерської звітності, зокрема за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;
- компіляція (трансформація бухгалтерського обліку);
- податкове планування і оптимізація оподаткування, складання декларацій про доходи та представлення інтересів клієнта в податкових службах;
- консультаційні послуги, що надаються зазвичай не тільки в галузі бухгалтерського обліку і податків, а й комп'ютерних систем (у тому числі автоматизація бухгалтерського обліку і аналітичних робіт), технології виробництва і навіть послуги з підбору кандидатів на керівні посади.

До консультаційних належать також послуги аналізу фінансово-господарської діяльності та фінансового стану; відновлення аналітичного обліку, оцінка активів і пасивів підприємства; консультування з питань податкового законодавства, створення служби внутрішнього аудиту тощо.

Під процесом консультування мають на увазі форму надання допомоги щодо змісту, процесу і структури завдання (або серії завдань), за якої консультант сам не відповідає за виконання завдань, але допомагає тим, хто їх виконує. Крім того, консультування можна розглядати як особливу професійну діяльність, яка здійснюється на

підставі контракту між клієнтом і аудиторською фірмою. Фірма надає послуги своїм клієнтам із допомогою спеціально підготовлених і кваліфікованих працівників, які допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми, що виникли. Аналізуючи ці проблеми, консультанти дають рекомендації щодо вирішення і сприяють, у разі потреби, їх виконанню.

Великі аудиторські фірми можуть проводити аудит і надавати консультації з широкого кола питань: загальне керівництво й управління фінансами; управління маркетингом і збутом; управління кадрами і трудовими ресурсами тощо. Деякі фірми надають свої консультації у певних галузях, наприклад, у будівництві, нафтодобувній промисловості, страховій і банківській справі, підприємствам зв'язку і транспорту, виробничим і сільськогосподарським підприємствам тощо.

Особливе значення мають консультаційні послуги з юридичних питань і бухгалтерського обліку. Різнобічний вплив юридичних питань на бізнес може потребувати поради з питань трудового законодавства, оподаткування, цивільного права та інших спеціальних галузей законодавчої діяльності. Часто від аудиторів поряд із перевіркою вимагаються оціночні судження про рахунки і звіти клієнта або рекомендації щодо удосконалення фінансової роботи. Аудиторські перевірки є підґрунтям для важливих управлінських рішень.

При проведенні консультацій із метою досягнення найбільшого сумарного ефекту аудиторські фірми повинні комбінувати й використовувати навички і вміння спеціалістів-універсалів і вузьких спеціалістів, які мають глибокі знання в окремих галузях знань. Майбутній успіх аудиторських фірм значною мірою залежатиме від здібностей персоналу у виборі асортименту нових послуг, застосування прогресивних методів втручання у фінансову діяльність, покращання якості послуг і чесності працівників.

Отже, консультування треба розглядати або як професійну службу, або як метод, що забезпечує практичні поради і допомогу.

Консультуванню притаманні єдність принципів і методів. Основними методами консультування є опитування, встановлення проблеми, розв'язання проблеми і написання звітів.

Консультаційні послуги, як правило, мають прикладний характер. Тому клієнт бере активну участь у роботі на всіх стадіях

виконання завдання і виробляє під керівництвом аудиторів навички встановлення і розв'язання проблем.

Процес консультування охоплює два однаково важливих аспекти консультаційного процесу: роботу, для якої був запрошений консультант, і взаємовідносини між консультантом і клієнтом.

Завершальним етапом консультативного процесу є оцінка. Без неї неможливо встановити, чи виконано поставлені завдання і чи виправдовують отримані результати витрачені на них кошти. При консультуванні оцінюють передусім два основних аспекти завдань: переваги, отримані клієнтом, і процес консультування. Звичайні консультативні завдання породжують три види переваг: нові здібності, які відображаються через здобуття нових умінь і навичок; нові системи і форми поведінки (нові інформаційні системи, системи маркетингу, організація семінарів і т. ін.); новий ступінь ефективності роботи, який викликає відповідні зміни в економічних, фінансових, соціальних та інших показниках.

При оцінці процесу консультування слід з'ясувати: як виконаний план-завдання чи був він реальним і чи досягнута його мета; чи забезпечувалися достатня кількість і якість засобів для виконання завдання; чи використовувався надійний стиль консультування і чи відповідав він можливостям клієнта і завданню, яке вирішується. Для оцінки можуть використовуватися опитування, бесіди і обговорення при зустрічах. Оцінки доцільно надавати у вигляді короткого звіту, який може стати частиною підсумкового звіту.

Робота оформлюється підсумковим звітом, який складається в довільній формі. Крім загального огляду виконаної роботи підсумковий звіт повинен указувати на реальні переваги, отримані в результаті змін, давати клієнту рекомендації, що треба зробити і чого слід уникати в майбутньому. До того ж консультації можуть бути наданими в усній формі.

3.2. Клієнти аудиторських фірм (аудиторів), процедури їх вибору та погодження

Аудит — це підприємницька діяльність, яка здійснюється на підставі договору. Договір на аудиторські послуги може укладатися з ініціативи клієнта або у результаті пропозиції своїх послуг аудиторською фірмою (аудитором). Клієнтами можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, що функціонують на території України і потребують аудиторських послуг.

При виборі клієнта необхідно враховувати його особливості залежно від організаційно-правових форм та від форм власності, а також від сфери діяльності. При цьому слід брати до уваги тривалість співпраці з аудитором або аудиторською фірмою. За цими ознаками споживачів аудиторських послуг можна об'єднати у відповідні групи.

Клієнтів можна класифікувати за наступними ознаками:

1. За організаційно-правовими формами клієнтів поділяють на: *підприємства, установи, організації, об'єднання, фонди, громадян, які самостійно здійснюють підприємницьку діяльність.*

2. За формами власності споживачів аудиторських послуг поділяють на:

- *індивідуальні підприємства, засновані тільки на особистій власності фізичної особи та її праці;*

- *приватні підприємства, засновані на власності окремого громадянина України, з правом наймання робочої сили;*

- *колективні підприємства, засновані на власності трудового колективу підприємства, кооперативу, іншого статутного товариства, громадської та релігійної організації;*

- *державні комунальні підприємства, засновані на власності адміністративно-територіальних одиниць;*

- ◆ *спільні підприємства, засновані на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). До числа засновників можуть входити юридичні особи, громадяни України та інших держав.*

3. За тривалістю відносин між аудиторською фірмою (аудитором) та клієнтом: *випадкові, або разові, та постійні* (аудитор із клієнтом працює тривалий час на підставі довгострокового договору).

4. Залежно від досвіду відносин між аудитором і клієнтом: *нові та повторні.*

Ініціатива щодо співпраці між аудиторською фірмою (аудитором) і клієнтом може належати обом сторонам.

Перш ніж укласти договір на аудиторські послуги, аудиторська фірма (аудитор) повинна провести оцінку клієнта, оскільки несвідомий вибір клієнта може призвести до значних фінансових витрат, погіршення репутації аудиторської фірми (аудитора). При виборі клієнтів необхідно пам'ятати про відповідальність аудитора та зважати на економічну ситуацію в Україні, коли більшість підприємницьких структур порушує чинні принципи ведення

бухгалтерського обліку, складання звітності, а інколи навмисне допускає порушення, які перекручують звітність та уявлення про фінансово-майновий стан.

Після попередньої усної узгодженості між клієнтом і аудиторською фірмою (аудитором) клієнт надсилає на її (його) адресу лист з проханням про проведення аудиту, у якому зазначає мету проведення аудиту і завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки. Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає лист-відповідь, у якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

У першому випадку аудиторська фірма (аудитор) може уточнити положення, які стосуються ступеня відповідальності аудитора перед клієнтом, форми подання звіту аудитора і його висновків та інші моменти, про які аудитор вважає необхідним домовитися до початку перевірки. Додатково у листі можуть бути викладені: пропозиції щодо використання послуг інших аудиторів (у тому числі іноземних); спеціальна угода про використання результатів аудиту, що вже відбувся; перелік найважливіших обмежень відповідальності аудитора; пропозиція щодо подальшого розвитку договірних відносин аудитора та клієнта. Надсилання листа-відповіді може передувати етап обстеження об'єкта аудиту з метою визначення обсягів роботи у випадку, якщо аудитор вважатиме за необхідне проведення такого обстеження. При повторній перевірці обмін листами не обов'язковий, але повторне надсилання листа клієнту можливе в таких випадках:

- ◆ наявність фактів неправильного розуміння клієнтом об'єктів і масштабу аудиту;
- ◆ перегляд або зміна термінів аудиту;
- ◆ зміна в складі керівництва клієнта;
- ◆ значні зміни профілю або масштабів діяльності суб'єкта, що перевіряється;
- ◆ зміни законодавства.

Процедура погодження клієнта здійснюється у найкоротші строки задля того, щоб уникнути втрат часу і зусиль. При вивченні клієнта аудитор зосереджує свою увагу на:

- ◆ вивченні загального стану економіки. До економічних факторів, які можуть впливати на справи клієнта і повинні бути взяті до уваги аудитором, належать: процентні ставки, рівень безробіття,

грошова маса в обігу, обмінний курс іноземних валют, міжнародні торгові відносини, урядові постанови та законодавчі акти, загальні умови бізнесу (спад виробництва, інфляція);

◆ вивченні особливостей галузі клієнта. Аудитору повинні бути відомі такі особливості галузі клієнта: основні показники господарсько-фінансової діяльності галузі; характер виробництва в галузі (циклічність, сезонність); галузеве виробництво є трудомістким чи капіталомістким; умови праці в галузі (безробіття, середня заробітна плата працюючих, середній дохід, шкідливість виробництва тощо); чи існують галузеві нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку і звітності; структура цін у галузі; стан технології в галузі; конкурентоспроможність галузі: кількість банкрутств протягом минулого року; кількість підприємств, створених у поточному році. Інформацію про справи в галузі аудитор може отримати із статистичного щорічника України який видається Службою статистики України, від банкірів, керівників клієнта, аудиторів, які мають клієнтів у цій галузі, а також із ділових засобі масової інформації.

◆ оцінці власної спроможності аудиторської фірми (аудитора) щодо виконання роботи з точки зору наявності відповідного персоналу, знань галузі клієнта;

◆ стані підприємницької діяльності клієнта. Процедура вивчення стану підприємницької діяльності клієнта залежить від досвіду відносин між аудитором і клієнтом: новий клієнт чи повторний.

При виборі нового клієнта для отримання інформації про нього аудитор необхідно:

◆ встановити зв'язок із попереднім аудитором;

◆ відвідати керівний персонал клієнта;

◆ вивчити фінансову звітність за минулий рік та квартальну звітність за поточний і минулий роки;

◆ ознайомитися із звітом попереднього аудитора і з'ясувати: чи мали місце будь-які обмеження обсягу аудиту, чи існували факти невизначеності, чи були особливі зауваження, чи висловлювалася думка аудитора щодо несприятливого стану справ, чи були інші зауваження в звіті аудитора. За необхідності аудиторська фірма (аудитор) може вивчити не тільки підсумкові документи попередньої перевірки, а й робочі документи попереднього аудитора

та взяти від нього необхідну інформацію. При цьому слід суворо дотримуватися принципу конфіденційності інформації;

◆ визначити характер і проблеми взаємовідносин із податковими органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими споживачами фінансової звітності потенційного клієнта.

Для проведення попереднього обстеження аудиторська фірма направляє до потенційного клієнта групу спеціалістів на термін від декількох годин до одного-двох тижнів залежно від обсягів фірми-клієнта. За результатами обстеження аудиторська фірма приймає рішення про роботу з клієнтом.

Для того, щоб оцінити можливість майбутньої роботи, слід простежити тенденцію у господарсько-фінансовій діяльності підприємства, а саме одержати інформацію про:

- ◆ організаційну структуру потенційного клієнта;
- ◆ особливості його виробничої діяльності;
- ◆ постачальників та покупців;
- ◆ дочірні й залежні організації;
- ◆ рентабельність і розподіл прибутків;
- ◆ систему внутрішнього контролю;
- ◆ курс акцій клієнта (якщо вони котируються на ринку цінних паперів);

◆ принципи формування оплати праці персоналу.
Джерелами інформації в цьому разі можуть бути:

- ◆ установчі документи клієнта;
- ◆ бухгалтерська і статистична звітності;
- ◆ звіти аудиторів і акти податкових інспекцій;
- ◆ плани, кошториси, договори, контракти;
- ◆ протоколи зборів та засідань;
- ◆ інші документи;
- ◆ інформація, одержана під час бесіди з керівництвом клієнта та його персоналом;
- ◆ інформація, одержана під час огляду економічного суб'єкта, його відділів, складів.

При обстеженні підприємства слід проаналізувати його фінансовий стан і в першу чергу визначити відношення власного капіталу до залученого. Основою стабільності є власний капітал. Однак фінансування діяльності підприємства лише за рахунок власного капіталу не завжди вигідне, особливо за умов сезонного виробництва. При використанні тільки власного капіталу в одному

періоді власні кошти будуть накопичуватися, а в іншому буде відчуватися їх нестача. При цьому також слід враховувати ціни на фінансові ресурси та віддачу капіталу. У випадках, коли віддача капіталу буде більшою за плату за кредитами, то, залучаючи позикові кошти підприємство може підвищити рентабельність власного капіталу. Проте, якщо підприємство функціонує переважно за рахунок залученого капіталу, то його фінансовий стан нестабільний і потребує постійного контролю за своєчасним повернення позик, швидким обігом позикових коштів та їх віддачею. Тому, здійснюючи перевірку, аудитор повинен оцінити фінансову стратегію підприємства.

Фінансовий стан підприємства визначається за певними коефіцієнтами, серед яких коефіцієнт фінансової автономності, коефіцієнт фінансової залежності та коефіцієнт фінансового ризику.

Аналізуючи ці показники, слід пам'ятати про користувачів інформації. Для банків та інвесторів більш надійною є ситуація, коли частина власного капіталу у клієнта вища. Це знижує їх фінансовий ризик. Самі ж підприємства зацікавлені в залученні позикових коштів. Це дає можливість при вмілому використанні залучених коштів розвивати виробництво, збільшувати дохідність власного капіталу.

У різних галузях склалися відповідні норми співвідношення залучених і власних коштів. У галузях із низьким коефіцієнтом обертання капіталу цей показник не повинен перевищувати 0,5, а там, де оборот капіталу високий, коефіцієнт фінансового ризику може перевищувати 1. Доцільним є аналіз структури власного та залученого капіталів. Якщо в структурі власного капіталу помітна тенденція до збільшення нерозподіленого прибутку та фондів накопичення, це свідчить про розширене відтворення.

Залучення позикових коштів є нормальним явищем за умови, що ці кошти не заморожуються на довгий строк в обороті й своєчасно повертаються. Адже несвоєчасно повернені борги тягнуть за собою штрафи, санкції, а це, в свою чергу, призводить до погіршення фінансового стану підприємства. Тому недостатньо проаналізувати структуру позикових коштів, треба також вивчити склад, встановити момент виникнення заборгованості, суми сплачених санкцій за прострочені зобов'язання. Якщо серед залучених коштів є довгострокові кредити, аудитору бажано знати строки повернення

такої позики, оскільки від цього залежить фінансовий стан підприємства.

Здійснюючи аналіз кредиторської заборгованості, необхідно її суми порівняти з дебіторською заборгованістю. Якщо дебіторська заборгованість перевищує кредиторську, це свідчить про іммобілізацію власного капіталу в дебіторську заборгованість. Цей момент дуже важливий для зовнішніх користувачів інформації (банків, постачальників, інвесторів, власників, акціонерів) при вивченні ступеня фінансового ризику, а для керівництва клієнта – при встановленні перспективного варіанта організації фінансів.

Після проведення дослідження звітності клієнта одержані висновки за окремими показниками: аналіз фінансового ризику клієнта, динаміка структури власного капіталу, динаміка структури залученого капіталу, результативність експлуатації капіталу узагальнюються в анкеті, на основі якої складається загальний висновок щодо досліджуваної звітності.

До анкети можуть входити й інші показники, які аудитор вважатиме за доцільне дослідити залежно від його професійного судження.

Лише після вивчення фінансового стану клієнта аудиторська фірма може зробити певні висновки щодо підписання з ним договору. У разі, якщо у результаті такого аналізу аудитор бачить, що для проведення повноцінної перевірки клієнт повинен поновити свій бухгалтерський облік, або вже на стадії обстеження виявлено, що позитивного висновку аудитор дати не може, або виникають сумніви у тому, що клієнт готовий показати аудитору всю необхідну документацію, чи виникають сумніви щодо платоспроможності клієнта, керівнику аудиторської фірми слід визначитись, чи варто підписувати договір із таким клієнтом.

При роботі з постійним клієнтом інформацію про його економічну діяльність отримують із постійної документації клієнта, робочих документів за минулий рік, фінансових кошторисів за минулий рік, проміжної фінансової звітності клієнта за очікуваний рік, інформації аудиторської групи, яка протягом року працювала з клієнтом, інформації керівників клієнта. Як правило, вартість попереднього обстеження вноситься до загальної вартості проведення аудиту за умови, що договір із клієнтом буде підписаний.

Після того, як аудиторська фірма вирішила працювати з обраним клієнтом, вона повинна встановити трудомісткість роботи,

визначитися із термінами її проведення, підібрати кадри для проведення аудиту з урахуванням знань галузі клієнта і досвіду персоналу.

3.3. Документування аудиторських послуг

Відповідно до змісту аудиторських послуг їх поділяють на *сумісні та несумісні з фундаментальними принципами проведення аудиту*.

До несумісних відносять такі послуги: ведення обліку на підприємстві клієнта, складання звітності на підприємстві клієнта. Відповідно до сутності таких робіт у разі проведення аудитором аудиторської перевірки за той самий обліковий період, у якому ним надавалися ці послуги, об'єктом перевірки буде робота самого аудитора.

Сумісними з фундаментальними принципами проведення аудиту є послуги, що не спричиняють суттєвих порушень цих принципів. Вони, у свою чергу, поділяються на супутні аудиту та інші послуги. До основних супутніх аудиту послуг відносять: оглядові перевірки, операційні перевірки, трансформація бухгалтерської звітності. Такі послуги здебільшого є модифікаціями повної аудиторської перевірки діяльності підприємства або їх надання неможливе без проведення аудиту.

Надання супутніх аудиту послуг регулюється Міжнародними стандартами аудиту, які прийняті в Україні як національні.

До інших аудиторських послуг, зокрема, відносять: консультації, експертизи, представництво економічних інтересів замовника, оцінювання майна (за наявності кваліфікації), інформаційне забезпечення замовника в межах компетенції аудитора.

Об'єкти аудиторських послуг можна поділити на *облікові та інформаційні*. Облікові об'єкти включають звітність підприємства, облікові реєстри, інші об'єкти обліку. Ця група об'єктів обумовлюється наданням аудитором послуг, що безпосередньо стосуються облікового процесу на підприємстві. До таких послуг відносять ведення обліку та складання звітності, оглядові й операційні перевірки, трансформація звітності, консультації з облікових питань тощо.

Інформаційні об'єкти є будь-які об'єкти аудиторських послуг, що безпосередньо не пов'язані з обліковим процесом на підприємстві. Здебільшого до них входять питання

загальноекономічного характеру або специфічні об'єкти. Питання загальноекономічного характеру можуть розглядають при наданні аудитором консультаційних послуг даного характеру, проведенні експертиз, організації інформаційного забезпечення замовника (наприклад, оцінювання ефективності окремих видів операцій, визначення прогностичних показників діяльності підприємства). Специфічні об'єкти аудиторських послуг виникають, наприклад, при оцінюванні майна, де об'єктом буде майно підприємства, з метою визначення його вартості, виконанні завдання з оцінювання стану внутрішнього контролю на підприємстві, де об'єктом слугуватиме організаційна форма внутрішнього контролю, тощо.

Процес документування аудиторських послуг залежить від їх виду та домовленості між аудитором і клієнтом. Документальним оформленням надання послуг мажуть бути: аналітичні довідки, висновки щодо тих чи інших питань, таблиці, блок-схеми, звіти, пояснення, усні консультації тощо.

Використана література [1; 2; 3; 5; 6; 7; 8; 19]

Тема 4. Організація внутрішнього аудиту

Програмна анотація

- 4.1. Внутрішній контроль: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти.
- 4.2. Сутність внутрішнього аудиту, його об'єкти і суб'єкти.
- 4.3. Реалізація проведення внутрішнього аудиту.
- 4.4. Реалізація результатів внутрішнього аудиту.

4.1. Внутрішній контроль: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти

Внутрішній контроль, будучи функцією управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління і органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль - це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно

впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління. Внутрішній контроль за діяльністю цехів, бригад, ділянок та інших внутрішньогосподарських формувань проводиться в суб'єктах господарювання їх керівниками і спеціалістами при виконанні ними своїх функціональних обов'язків, а також штатними контролерами, ревізорами та аудиторами.

Належне функціонування системи внутрішнього контролю залежить також від працівників, яким доручена відповідна діяльність. Система відбору, найму, просування по службі, навчання і підготовки кадрів повинна забезпечувати високу кваліфікацію і чесність відповідного персоналу.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. Від нього залежить, щоб система внутрішнього контролю відповідала розмірам і специфіці діяльності економічного суб'єкта, функціонувала регулярно та ефективно.

Ефективна організаційна структура суб'єкта господарювання передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень співробітників. Вона повинна, по можливості, перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги контролю і забезпечувати розподіл несумісних функцій. Аудитор повинен знати, що функції працівника є несумісними, якщо їх зосередження у руках однієї особи може сприяти здійсненню випадкових або навмисних помилок і порушень, а також перешкоджати виявленню таких помилок і порушень.

Зазвичай підлягають розподілу між різними особами такі функції, як:

- безпосередній доступ до активів економічного суб'єкта;
- дозвіл на здійснення операцій з активами;
- безпосереднє здійснення господарських операцій;
- відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Внутрішній контроль виконує такі завдання:

- дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання;
- допомагає приймати найдоцільніші рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства;
- дає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання;

- дає змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети;

- дає змогу скоригувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів;

- дає можливість встановити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрямки його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Перевагою внутрішнього контролю є те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і подальший, може бути документальним, фактичним і комбінованим; може проводитись у вигляді: ревізії, тематичної перевірки, розслідування та службового розслідування.

У зв'язку з цим внутрішній контроль є одним із найефективніших при вмілому використанні функцій контролю органами управління.

Будучи функцією управління, внутрішній контроль, залежно від часу проведення поділяється на *попередній, поточний (оперативний) і подальший*.

Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер здійснюють попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання і відпускання матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення робітникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання робітників підприємства тощо. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Об'єктами попереднього контролю можуть бути внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори і т. ін. Мета попереднього контролю — попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання господарських ресурсів; не допустити невиробничих витрат.

Поточний (оперативний) контроль — виявити в процесі господарських операцій негативні відхилення в господарській діяльності, які в процесі попереднього або наступного контролю

можуть бути не виявлені, знайти внутрішньогосподарські резерви подальшого зростання ефективності виробництва. У зв'язку з цим поточному контролю необхідно приділяти особливу увагу з боку персоналу суб'єкта господарювання, безпосередньо зацікавленого в покращанні результатів господарсько-фінансової діяльності.

При поточному (оперативному) контролі аналізуються показники оперативної звітності, здійснюються тематичні перевірки спеціалістами підприємств, а також внутрішніми аудиторами та ревізорами. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження невиробничих витрат, своєчасного запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів і грошових коштів.

Наступний контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю — перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого покращання всіх виробничих та економічних показників.

Найвища дієвість і ефективність контролю досягається послідовним поєднанням попереднього, поточного (оперативного) і наступного контролю.

Залежно від джерел інформації, яка використовується при здійсненні контрольних функцій, внутрішній контроль поділяється на *документальний* і *фактичний*.

Документальний контроль полягає у встановленні достовірності й законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів звітності, в яких вони знайшли відображення.

Фактичним називається контроль, при якому кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного їх стану. До об'єктів контролю належать засоби підприємства, які включають у себе всі необоротні та оборотні активи.

Документальний і фактичний контроль тісно взаємопов'язані, тому що тільки їх спільне проведення дає змогу встановити дійсний

стан об'єкта перевірки. Поєднання документального і фактичного контролю називають комбінованим контролем.

Залежно від мети, цільового спрямування та методу організації розрізняють *ревізію, аудит, тематичну перевірку, розслідування і службове розслідування.*

Ревізія — це система контрольних дій, які здійснюються за дорученням керівника суб'єкта господарювання аудиторською або ревізійною групою за діяльність структурних підрозділів. При ревізії встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснення господарських операцій, а також правомірності дій посадових осіб, які брали участь у їх здійсненні. Основна мета ревізії — виявлення фактів господарських і фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності й марнування; встановлення причин і умов, що сприяли виявленим господарським порушенням і зловживанням, та винних у цьому осіб; вживання заходів щодо відшкодування завданих збитків як у процесі ревізії, так і після неї; внесення пропозицій щодо усунення недоліків і порушень; притягнення до відповідальності осіб які допустили порушення або зловживання.

За повнотою охоплення ревізованого матеріалу розрізняють повні та часткові ревізії. Повними називаються ревізії, які охоплюють усю діяльність ревізованого об'єкта за певний період часу. Часткові ревізії охоплюють тільки окремі ділянки роботи структурного підрозділу або фірми.

За обсягом ревізованих документів розрізняють суцільні й вибіркові. При суцільній ревізії перевіряються всі документи, пов'язані з даним видом операцій. При вибірковій ревізії перевіряються тільки деякі з документів на вибір.

У випадках, коли виникає необхідність у більш глибокій перевірці підрозділу проводяться комплексні ревізії, які передбачають участь у перевірці спеціалістів-експертів за різними напрямками діяльності ревізованого об'єкта — технологів, товаровзнавців, економістів, спеціалістів із кадрів, будівельників, механіків та ін. Характерна особливість такої ревізії — комплексне вивчення діяльності підрозділу : застосування економічних методів аналізу в поєднанні з документальною і фактичною перевіркою, із всебічним вивченням звітних і облікових даних про результат роботи.

Мета комплексної ревізії — оцінка спеціалістами фактично здійснених господарських операцій, їх відображення в

бухгалтерському обліку, пошук резервів для підвищення ефективності господарської діяльності підрозділу.

Тематична перевірка — це система контрольних дій, спрямованих на вивчені однієї чи декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності підприємств. Наприклад, перевірка збереженості матеріальних ресурсів і раціонального їх використання; забезпечення збереженості й раціонального використання обладнання; правильності розрахунків із робітниками і службовцями.

Службове розслідування — це перевірка дотримання робітниками підприємства посадових обов'язків, а також нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини. Вона проводиться спеціальною комісією, яка створюється наказом керівника суб'єкта господарювання, у випадках виявлення розкрадань, недостач, втрат і псування матеріальних цінностей виготовлення бракованої продукції та в інших випадках.

Внутрішній контроль має свій предмет, об'єкт і суб'єкти здійснення.

До предмета внутрішнього контролю належать усі процеси і явища, пов'язані з І господарською діяльністю підприємств, при цьому межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності.

Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. ! Об'єкти внутрішнього контролю досить багатогранні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом аудиту можна назвати наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування.

Суб'єктами внутрішнього контролю є:

◆ управлінський персонал та спеціалісти, до функцій яких входить попередній, поточний та подальший контроль;

◆ обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів;

◆ спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення того чи іншого контролю:

- наглядові ради;
- ревізійні комісії;
- інвентаризаційні комісії;

- комісії з розслідування якихось незвичайних подій;
- внутрішні аудиторські служби.

4.2. Сутність внутрішнього аудиту, його об'єкти і суб'єкти

Внутрішній аудит — це незалежна діяльність у суб'єкта господарювання з перевірки та оцінки роботи в його інтересах. Мета внутрішнього аудиту — допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок.

Внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій суб'єкта господарювання. Вони надають головному підприємству, яке здійснює управління, результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підрозділу, що ними перевіряється. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і в приватному секторах. Вони перевіряють бухгалтерську інформацію та її достовірність, звітують перед вищестоящим керівництвом.

Завдання внутрішнього аудиту:

- ◆ перевірка достатності та відповідності чинним правовим актам і статуту системи економічних регламентів і регуляторів;
- ◆ перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів;
- ◆ перевірка: наявності, стану, правильності оцінки майна; ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів; дотримання чинного порядку встановлення та застосування цін, тарифів; розрахунково-платіжної дисципліни; своєчасності внесення до бюджету податків і платежів до позабюджетних фондів;
- ◆ експертиза бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;
- ◆ експертиза достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), точності формування фінансових результатів, об'єктивності використання прибутку та фондів;
- ◆ розробка та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращання організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;

◆ консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з питань організації та управління, права, господарської діяльності й інших проблем;

◆ організація підготовки до перевірки (експертиз) зовнішнього аудиту, податкової інспекції та інших органів зовнішнього контролю.

Завдання внутрішнього аудиту, як правило, відрізняються від завдань зовнішнього аудитора, його результати розраховані лише на внутрішнього користувача. Разом із тим адекватна функція внутрішнього аудиту буде виправдовувати скорочення процедур, виконаних зовнішнім аудитором, але не може вилучити їх зовсім.

Масштаб і завдання внутрішнього аудиту залежать від розміру та структури підприємства, вимог його керівництва. Роль внутрішнього аудитора визначається керівництвом підприємства.

Суб'єкти внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит розглядається як невід'ємна частина загальної системи внутрішньогосподарського контролю.

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 перевірки як планові, так позапланові 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.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту).

Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту визначає особливе місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, його цілі й завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами підприємства. Основний принцип діяльності внутрішнього аудиту — незалежність — визначений чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю і підлеглистю тільки керівнику підприємства.

Права, обов'язки і відповідальність спеціалістів відділу (служби), а також кваліфікаційні вимоги до цих посад регламентують посадові інструкції. З метою забезпечення якісного проведення

перевірок службою внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно мати Методичні рекомендації з питань аудиторських перевірок.

У складі методичного забезпечення внутрішнього аудиту повинні бути представлені:

- ◆ аудиторські стандарти за різними перевітками внутрішнього аудиту;

- ◆ стандарти внутрішнього аудиту, які забезпечують дотримання вимог законодавства;

- ◆ стандарти внутрішнього аудиту з відповідності фактичної діяльності підприємства положенням засновницьких документів;

- ◆ критерії визначення повноти інформаційного забезпечення за кожним видом внутрішнього аудитування;

- ◆ методичні рекомендації з реалізації результатів аудиторської перевірки внутрішнього аудиту і підготовки рішень і пропозицій керівництву підприємства;

- ◆ звіти внутрішніх аудиторів про проведені перевірки, консультації і видані рекомендації.

Відділ внутрішнього аудиту відіграє важливу роль у попередженні та виявленні помилок і випадків шахрайства. Внутрішні аудитори мають такі обов'язки: контроль політики підприємства щодо сумнівних боргів; перевірка дотримання дано політики; аудиторська перевірка значних, не типових та не підтверджених необхідними документами витрат та ін. Внутрішній аудит здійснює свою діяльність у тісному контакті з керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів.

Отже, ці посадові особи безпосередньо беруть участь у процесі аудитування застосовують у своїй діяльності його результати, використовують консультації. Без їх активної участі ефективність внутрішнього аудитування буде мінімальною.

4.3. Реалізація проведення внутрішнього аудиту

З метою здійснення внутрішнього аудиту підприємство може створювати аудиторську службу або наймати внутрішніх аудиторів. У ході своєї діяльності внутрішні аудитори проводять звичайні *перевірки на відповідність* або здійснюють *операційний аудит*.

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організується у відповідності з календарними та індивідуальними планами робіт, які затверджує керівник підприємства. По закінченні

будь-якого виду робіт внутрішній аудитор подає керівнику підприємства аудиторський звіт, якій дає змогу звернути увагу керівника на виявлені або можливі порушення. Робота вважається завершеною тоді, коли питання, поставлені у звіті внутрішніх аудиторів, розглянуті керівником підприємства (радою директорів) і видано офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) рекомендацій аудиторів.

Успіх аудиторської перевірки оцінюється наявністю рекомендації щодо вирішення наявних і майбутніх проблем, а показником її якості є повнота аудиту, витрати на її проведення і ефективність. Економічна ефективність досягається за рахунок попередження порушень, своєчасного внесення змін у податкові розрахунки, застосування податкових пільг, оптимальної облікової політики, значного скорочення штрафних податкових санкцій. Для ефективної діяльності внутрішні аудитори підприємства повинні мати специфічні засоби праці: аудиторські стандарти, норми і рекомендації. Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також базові принципи, яких повинні дотримуватися всі представники цієї професії незалежно від умов, в яких проводиться аудит. Для організації внутрішнього аудиту підприємства залежно від їх специфіки повинні розробляти свої стандарти. Більшість стандартів зовнішнього аудиту можна використовувати для внутрішнього аудиту, наприклад, планування аудиту, поняття аудиторського ризику, оцінка впливу внутрішнього контролю на достовірність бухгалтерської звітності та ін. Характерна відмінність стандартів внутрішнього аудиту полягає в тому, що він сприяє забезпеченню ефективності управління підприємством. Тому стандарт внутрішнього аудиту повинен містити обґрунтування рішень, які приймає керівництво щодо усунення (попередження) виявлених порушень у постановці обліку, звітності, документообігу, облікової політики і т. ін. При цьому кожне рішення повинно включати конкретні пропозиції структурним підрозділам підприємства і посадовим особам. У пропозиціях повинні бути визначені зміст рішення, порядок його прийняття і виконання, а також усі необхідні для цього організаційні й економічні умови. До таких умов належать: введення нових регламентів або зміна існуючих; зміна посадових прав, відповідальності й обов'язків; зміна

схем підлеглості посадових осіб; введення нових або модернізація існуючих нормативів витрат і використання ресурсів.

За допомогою стандартів внутрішнього аудиту здійснюється регулювання його діяльності (права, обов'язки і відповідальність) і взаємовідносин з іншими службами і спеціалістами під час проведення аудиторських перевірок конкретної ділянки обліку або підрозділу.

Етика працівників внутрішнього аудиту

Внутрішній аудитор, в умовах залежності від адміністрації підприємства, здійснює контрольні функції за роботою всього персоналу, що накладає відбиток на його поведінку.

На підприємстві бажано мати Кодекс поведінки всього персоналу, який є невід'ємним додатком до Положення про персонал.

У цьому Кодексі повинно бути відведене місце працівникам внутрішнього аудиту. Вітчизняна та світова практика для працівників внутрішнього аудиту встановлює такі норми:

- ◆ повага до особи працівника — основний принцип, яким повинні керуватися аудитори;

- ◆ підтримка ділової репутації та іміджу підприємства;

- ◆ забезпечення конфіденційності отриманої інформації — не використовувати цієї інформації з метою особистої вигоди або в інтересах третіх осіб;

- ◆ не вступати ні прямо, ні опосередковано в комерційні відносини з третіми особами, якщо це зачіпає комерційні інтереси підприємства;

- ◆ суворо дотримуватися законів України; не допускати включення до матеріалів перевірок висновків, пропозицій і не підтверджених документами даних, які містять оцінку дій окремих посадових і матеріально відповідальних осіб, а саме: "розкрадання грошових коштів", "привласнення майна" і т. ін.;

- ◆ поводити себе коректно, достойно, не допускаючи відхилень від визнаних норм ділового спілкування;

- ◆ не підписувати матеріалів перевірок, які містять свідчення, не перевірені самим аудитором;

- ◆ у взаємовідносинах із працівниками інших підприємств і організацій, у своїх структурних підрозділах діяти чесно, етично та справедливо, не допускаючи дій, які можуть бути розцінені або зрозумілі як протекція чи інший захід, який забезпечує його структурного підрозділу чи їх працівників.

При укладанні контракту адміністрація може передбачати в ньому додаткові і умови, які стосуються етики поведінки аудитора в сім'ї, в неробочий час, або поведінки членів його сім'ї, а також неприпустимості обговорення аудитором будь-яких комерційних дій, які прямо або опосередковано можуть заподіяти шкоди економічним інтересам підприємства, або дій, які ведуть до отримання працівником або членами його сім'ї будь-яких вигод від використання службового становища працівника на підприємстві, включаючи використання отриманої конфіденційної інформації.

4.4. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

Результати внутрішнього аудиту мають бути узагальнені аудитором і зроблені відповідні висновки. Чітко встановлених форм для звіту внутрішнього аудитора не існує, але, як правило, у них має бути висвітлена така інформація:

- 1) перелік виявлених відхилень;
- 2) оцінка виявлених відхилень;
- 3) розроблені пропозиції по усуненню виявлених відхилень;
- 4) рекомендації щодо удосконалення окремих аспектів діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, внутрішній аудитор за результатами своєї роботи складає *звіт*, який дає можливість звернути увагу керівництва на виявлені проблеми. Звіт має бути стислим, чітким, точним, зрозумілим і своєчасним.

Звіт перевіряє і затверджує керівник служби внутрішнього аудиту і напрямляє особам, які вживатимуть заходів щодо об'єктів перевірки.

За результатами внутрішнього аудиту керівництво підприємства за участю трудового колективу розробляє заходи щодо ліквідації і запобігання повторення виявлених недоліків в подальшому і організовує контроль за виконанням цих заходів.

В цілому можна зазначити, що підсумкові документи внутрішнього аудиту містять інформацію для:

- керівництва суб'єкта господарювання;
- власників суб'єкта господарювання;
- структурного підрозділу, діяльність якого підлягає перевірці;
- зовнішніх аудиторів;
- інших суб'єктів контролю.

Використана література [1; 2; 3; 5; 6; 7; 8; 19]

Модуль 2. Методика і організація аудиту активів та зобов'язань підприємства

Тема 5 Організація і методика аудиту установчих документів та власного капіталу

Програмна анотація

- 5.1. Особливості нормативної бази аудиту установчих документів і власного капіталу.
- 5.2. Аудит установчих документів.
- 5.3. Аудит облікової політики підприємства.
- 5.4. Аудит власного капіталу.

5.2. Особливості нормативної бази аудиту установчих документів і власного капіталу

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

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

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

збитки)", 45 "Вилучений капітал", 46 "Неоплачений капітал".

Основні відмінності формування статутного фонду підприємств різних форм власності.

1. Підприємства державної форми власності та орендні підприємства на базі державного майна:

- статутний капітал служить для відображення розміру статутного фонду.

2. Приватні підприємства:

- сума статутного капіталу не визначається установчими документами (статутом);

- внески до статутного фонду робляться на добровільних засадах;

- розмір статутного капіталу є джерелом для відповідальності засновника за боргами підприємства.

3. Товариства з обмеженою (або додатковою) відповідальністю:

- статутний фонд створюється у розмірі не меншому від суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства;

- до моменту реєстрації кожен з учасників зобов'язаний внести не менше як 30% вказаного в установчих документах внеску, що підтверджується банківськими документами;

- формування статутного фонду здійснюється за рахунок внесків учасників. Учасник повинен зробити внесок протягом року з моменту реєстрації, при невиконанні цього зобов'язання нараховуються та підлягають сплаті 10% річних із недовнесеної суми;

- розмір часток кожного з учасників, склад і порядок сплати внесків до статутного фонду регламентуються статутом товариства та установчим договором;

- збільшення або зменшення статутного фонду допускається лише при вкладенні повністю всіма учасниками своїх внесків та при обов'язковому внесенні цих змін до державного реєстру;

- допускається внесок від учасників до статутного фонду у вигляді майна, оціненого в гривнях, якщо це передбачено установчими документами.

4. Акціонерні товариства:

- статутний фонд створюється в розмірі, не меншому від суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства;

- статутний фонд поділений на визначену кількість акцій рівної мінімальної вартості;
- формування статутного фонду ведеться протягом одного року з моменту реєстрації установчих документів;
- сума статутного фонду в обліку повинна відповідати сумі, зазначеній в установчих документах;
- зміни розміру статутного фонду відбуваються за рішенням зборів акціонерів із внесенням змін до реєстраційної картки;
- збільшення статутного фонду проводиться шляхом збільшення номінальної вартості акцій;
- зменшення статутного фонду відбувається внаслідок зменшення номінальної вартості акцій, втрати пакет акцій.

На збільшення розміру статутного капіталу за рішенням зборів акціонерів можуть направлятися суми нерозподіленого прибутку, додаткового капіталу. При збільшенні розміру статутного капіталу за рахунок інших елементів власного капіталу збільшується частка кожного акціонера (власника) пропорційно його участі в статному фонді.

Резервний капітал

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

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

Зміст і форма фінансової звітності про власний капітал визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал".

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

Національні нормативи аудиту визначають усі організаційні

питання проведення аудиту, етичні й методологічні принципи, яких повинні дотримуватись аудитори при проведенні аудиту.

Дотримання вимог національних нормативів дасть змогу аудитору провести якісно аудит і довести, в разі необхідності, що ним не було допущено недбальства у роботі.

5.2. Аудит установчих документів

Метою аудиту установчих документів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» є підтвердження законних основ діяльності суб'єкта господарювання протягом усього періоду його діяльності від моменту реєстрації до ліквідації чи реорганізації.

Законодавчими актами, які регулюють порядок створення юридичної особи та вимоги до змісту установчих документів, є: Цивільний кодекс України; Господарський кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Закон України «Про господарські товариства».

Завдання аудиту установчих документів:

1) забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що підприємство зареєстроване згідно з чинним законодавством;

2) встановити, що установчі документи складені відповідно до чинного законодавства і в них відображений потенціал всебічного розвитку підприємства згідно з предметом і цілями діяльності;

3) довести, що діяльність підприємства здійснюється за вимогами установчих документів і не суперечить чинним законодавчо-нормативним актам;

4) встановити, що в діяльності підприємства відсутні такі види діяльності, які б наносили йому та навколишньому середовищу значну шкоду;

5) визначити, що статутний капітал підприємства сформований відповідно до чинного законодавства.

Об'єктами аудиту є установчі документи економічного суб'єкта з урахуванням його організаційно-правової форми та специфіки діяльності.

Джерела аудиту установчих документів:

- статут економічного суб'єкта;
- установчий договір;
- протоколи зборів засновників;

- свідоцтво про державну реєстрацію;
- документи, пов'язані з приватизацією й акціонуванням підприємств, що перебували у власності держави;
- документи, що підтверджують права власності засновників на майно, внесене в оплату придбаних ними акцій під час державної реєстрації товариства за участі державних або муніципальних підприємств;
- свідоцтво про реєстрацію в органах статистики, державної податкової інспекції, Пенсійному фонді, фондах соціального страхування;
- договір на банківське обслуговування;
- зареєстровані зміни до установчих документів;
- проспект емісії;
- реєстр акціонерів для акціонерних товариств;
- виписки з протоколів річних зборів акціонерів;
- виписки з протоколів зборів акціонерів, засновників;
- виписки рішень ради директорів;
- накази і розпорядження виконавчої дирекції;
- ліцензії і дозволи на визначені види діяльності;
- листування з засновниками й акціонерами;
- внутрішні положення тощо.

Для виконання поставлених вище завдань аудитору слід застосовувати такі **методичні прийоми**: як документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання), розрахунково-аналітичні та узагальнення і реалізації результатів аудиту.

Кожний методичний прийом, своєю чергою, ґрунтується на певних аудиторських процедурах, які представляють систему методичних дій аудитора на об'єкт дослідження.

Аудит установчих документів доцільно проводити за такими трьома напрямками:

1. *Перевірку документів насамперед слід здійснювати за формальними ознаками*: чи прошито статут і договір, чия печатка стоїть на останній сторінці, чи нема в них виправлень від руки.

2. Попри всю елементарність цих вимог, вони надзвичайно важливі і вимагають знань законів України та інших правових актів. На жаль, нині не існує єдиних правил затвердження статуту. В більшості випадків його затверджують печаткою органу реєстрації. Ставлять її зі зворотного боку статуту на місце, де закреслено кінці

нитки, якою прошито і скріплено документ. Однак окремі органи реєстрації вимагають, окрім того, щоб підписи засновників були ще завірені нотаріально, хоча суттєвого значення це не має. Головне, щоб статут не був завірений печаткою підприємства, діяльність якого регламентує. Наявність такого факту зобов'язує аудитора зустрітися з усіма засновниками і звірити їх екземпляри статуту із примірником, який знаходиться на підприємстві. Дуже ймовірно, що там можуть бути розбіжності, які мають суттєве значення.

Практика свідчить, що засновники з числа керівництва підприємства нерідко вносять до статуту зміни стосовно розподілу прибутку, самочинно приймають інші рішення. Ідентифікацію всіх екземплярів статуту необхідно проводити і в тому випадку, коли в текст внесено зміни, доповнення від руки. Останнім часом зустрічаються непоодинокі випадки суперечок між засновниками щодо умов розподілу та використання майна, прибутку, виходу з числа засновників. Оскільки більшість цих питань регулює саме засновницька угода, то в разі її відсутності або ж незалежного оформлення аудитор зобов'язаний повідомити засновників про можливі негативні наслідки. І якщо такою буде воля клієнта, потрібно самому скласти вищезазваний документ за окрему плату.

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

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

б) аналізують задекларовані у статуті види діяльності. Насамперед з'ясовують, чи нема серед них таких, здійснення яких заборонене чинним законодавством або ж вимагає ліцензування чи торгового патенту;

в) окремо уточнюють (як із засновницьких документів, так і з опитування засновників): чи протягом періоду функціонування підприємства були факти виходу зі складу засновників або ж введення в їх число нових людей. Якщо так, то як оформлено ці

зміни. Треба мати на увазі, що всі зміни, які сталися в установчих документах, повинні бути обов'язково подані до органу державної реєстрації, оскільки вони вносяться до реєстру.

3. Вивчення статуту та засновницької угоди на предмет відповідності їх змісту вимогам чинного законодавства. Зокрема, з'ясувати, чи у них вказано власник(и) та найменування підприємства, його місцезнаходження, мета діяльності, порядок формування та повноваження органів управління, компетенція та право трудового колективу тощо.

5.3. Аудит облікової політики підприємства

Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання і подання фінансової звітності. Вона закріплюється відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін. Іншими словами, це реалізації методу бухгалтерського обліку. Внутрішнім нормативним документом з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність способів та процедур організації та ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності, є Наказ про облікову політику, який складається на кожен наступний рік.

Облікова політика підприємства розробляється головним бухгалтером підприємства і затверджується його керівником.

Мета аудиту облікової політики підприємства відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у встановленні відповідності способів і організаційно-технічних аспектів ведення бухгалтерського обліку чинним нормативним та законодавчим датам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Завдання аудиту облікової політики:

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

2) визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства;

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

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

5) 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;

б) проаналізувати та оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики.

Джерелами інформації аудиту облікової політики і одночасно об'єктом є всі внутрішньофірмові документи, що охоплюють питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві: наказ про облікову політику; робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

- перелік затверджених форм первинних документів і форм внутрішньої звітності;

- затвержені методики обліку окремих показників;

- інші додатки до наказу про облікову політику; примітки до річної фінансової звітності;

- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- відповіді на запити аудитора;

- результати, отримані в ході аудиторської перевірки.

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

5.4. Аудит власного капіталу

Мета аудиту власного капіталу відповідно до *МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»* полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про власний капітал.

Завдання аудиту власного капіталу:

1) перевірка наявності і відповідності форм установчих документів

2) встановлення дотримання норм чинного законодавства щодо формування власного капіталу та відповідності його даним установчих документів;

3) виявлення повноти і своєчасності внесків засновників підприємства та правильність відображення в обліку величини власного капіталу;

4) перевірка своєчасності сплати мінімального розміру статутного (пайового) капіталу підприємства під час його реєстрації;

5) встановлення правомірності і правильності відображення в обліку змін власного капіталу протягом звітного періоду;

6) перевірка правильності вартісної оцінки майна, внесеного засновниками;

7) встановлення дотримання чинного законодавства щодо оформлення первинних документів і ведення бухгалтерського обліку власного капіталу;

8) перевірка повноти і правильності відображення у звітності структури власного капіталу та змін, що відбулися протягом року.

Об'єктами аудиту є власний капітал підприємства в розрізі складових, а також операції, пов'язані з його формуванням і використанням.

Джерела інформації аудиту власного капіталу:

- вимоги нормативних документів щодо операцій із власним капіталом;

- установчі документи, а також документи пов'язані із створенням підприємства (свідоцтво про державну реєстрацію, довідки про прийняття на облік у податковому органі, про реєстрацію в органі статистики та відповідних державних цільових фондах тощо);

- документи, що підтверджують право власності на майно, яке є внеском до статутного капіталу, свідоцтво про право власності на нерухомість, земельні ділянки, транспортні засоби, інтелектуальну власність тощо; реєстр акціонерів для акціонерних товариств; витяги із протоколів зборів засновників, акціонерів; витяги рішень зборів директорів; накази і розпорядження виконавчої дирекції; ліцензії на здійснення окремих видів діяльності; журнали реєстрації виданих доручень і повноважень при реєстрації, перереєстрації, ліквідації,

реорганізації та інших діях других осіб (крім керівника) підприємства; локальні нормативні акти підприємства;

- методики оцінки часток (паїв), внесених у статутний капітал в натуральній і нематеріальній формах згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 9 «Запаси», 30 «Біологічні активи»; наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань, а також операцій, пов'язаних з формуванням і використанням власного капіталу; документи про внесення часток засновників до статутного капіталу (виписки банку, прибуткові касові ордери, акти оприбуткування майна у натуральній формі як внеску до статутного капіталу тощо); реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 20 «Виробничі запаси»; 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»; 41 «Капітал у дооцінках»; 42 «Додатковий капітал»; 43 «Резервний капітал»; 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 45 «Вилучений капітал»; 46 «Неоплачений капітал»; 67 «Розрахунки з учасниками» тощо;

- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- фінансова та статистична звітність; відповіді на запити аудитора;

- результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Стратегія проведення аудиту власного капіталу розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить тестування системи внутрішнього контролю. Після проведення тестування внутрішнього контролю переходять до складання плану аудиту власного капіталу.

Здійснюючи аудит статутного капіталу, виходять з того, що він формується на основі внесків власників підприємства у вигляді грошових коштів, майна, нематеріальних активів у розмірах, визначених установчими документами. Надходження внесків контролюється на підставі первинних документів і записів за

кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал» в кореспонденції з дебетом рахунків основних засобів, грошових коштів, нематеріальних активів, виробничих запасів, біологічних активів тощо.

Так, за даними прибуткових касових ордерів, виписок банку з поточних рахунків з доданими до них документами, перевіряють повноту і своєчасність надходження грошових сум і матеріальних цінностей.

На підставі актів прийому-передачі основних засобів, документів, що відображають надходження нематеріальних активів, а також дебетових оборотів на рахунках 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» визначають вартість переданого обладнання, техніки, будинків, продуктивних тварин, майнових прав тощо. Аналогічно перевіряють надходження виробничих запасів та інших активів.

Кожен внесок має бути підтверджений документом, в якому обов'язково роблять посилання на формування статутного капіталу.

Особливу увагу необхідно приділити технічній стороні реєстрації нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу. При цьому складають акт, що фіксує факт надходження на підприємство нематеріальних активів.

Наступним етапом аудиту є перевірка своєчасності внесків до статутного капіталу засновниками підприємства. При цьому, моментом фактичного надходження внесків є:

для грошових коштів - дата зарахування їх на рахунок в банку чи внесення в касу підприємства; для основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів - дата складання документів, що підтверджують їх надходження на підприємство.

Повноту внесків засновників підприємства перевіряють шляхом зіставлення розміру статутного капіталу, що зафіксований в установчих документах і проведений по рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», з величиною заборгованості за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» і встановленими строками її погашення.

Одним із важливих завдань аудиту є перевірка дотримання принципу стабільності величини статутного капіталу, її відповідності розміру, визначеному засновницькими документами.

Керуючись НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», аудитор перевіряє правильність розподілу прибутку між учасниками (засновниками) підприємства або спрямування прибутку на збільшення статутного чи резервного капіталу. Крім того, аудит

статутного капіталу передбачає перевірку наявності і обґрунтованості змін у статутному капіталі та установчих документах підприємства.

Завершальним етапом аудиту є узагальнення виявлених відхилень в обліку формування і використання капіталу порівняно з вимогами чинного законодавства, а також обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Під час аудиту власного капіталу можуть бути виявлені такі типові порушення:

1) неправильне ведення обліку (залишок за кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» не відповідає заявленому в установчих документах; необґрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок підвищення вартості запасів, нематеріальних активів понад погоджену засновниками (учасниками) їх справедливу вартість; невідображення здійснених операцій; недотримання вимог нормативних документів);

2) неправильне і несвоєчасне внесення змін до установчих документів (невнесення чи неповне внесення) засновниками часток до статутного капіталу; несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів; несвоєчасне документальне оформлення операцій щодо вибуття і прийому нових засновників сільськогосподарського підприємства; неправильне документування часток засновників, які були внесені до статутного капіталу або повернуті; діяльність без ліцензії);

3) неправильне оформлення та відсутність документів (використання прострочених документів і відсутність оформлених відповідно до чинного законодавства документів; безпідставне виправлення записів у документах; відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства документів; наявність фіктивних документів);

4) помилки в розрахунках (неправильне обчислення податку на прибуток; невіплата дивідендів за привілейованими акціями; неправильне обчислення дивідендів; порушення нормативних документів);

5) порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням.

Використана література [3; 4; 5; 7; 8; 9; 19; 21]

Тема 6. Методика аудиту необоротних активів

Програмна анотація

6.1. Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій.

6.2. Методика аудиту основних засобів.

6.3. Методика аудиту нематеріальних активів.

6.4. Аудит інвестиційної діяльності.

6.1. Мета й завдання аудиту необоротних активів і капітальних інвестицій

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

Аудит необоротних активів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання.

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

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

Завданнями аудиту основних засобів є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з основними засобами;
- перевірка правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів;
- перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки необоротних активів;
- перевірка фактичної наявності і стану основних засобів;

- перевірка правильності нарахування амортизації;
- виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки, необґрунтованого списання;
 - оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації;
 - перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів;
 - перевірка відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами;
 - перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів;
 - перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;
 - встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів;
 - перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації;
 - аналіз показників використання основних засобів.

Об'єкти аудиту основних засобів - це групи основних засобів, їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна і відновлювана вартість, а також правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність синтетичного та аналітичного обліку, реальність відображення вартості основних засобів і зносу у фінансовій звітності; економічні й технічні показники використання основних засобів; організація їх обліку та стан внутрішнього контролю.

Мета аудиту нематеріальних активів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про нематеріальні активи.

Завданнями аудиту нематеріальних активів є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з нематеріальними активами;
- перевірка наявності нематеріальних активів;
- встановити правильність віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів;

- отримання підтвердження щодо права власності підприємства на нематеріальні активи;
- перевірка правильності та повноти відображення в обліку нематеріальних активів;
- перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами;
- перевірка відповідності даних первинного обліку даним регістрів бухгалтерського обліку;
- перевірка достовірності інформації про нематеріальні активи, що представлена у фінансовій звітності;
- перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів;
- перевірка відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним облікових регістрів;
- перевірка правильності оцінки нематеріальних активів та їх класифікації;
- оцінка можливості отримання в майбутньому економічних вигод від використання нематеріальних активів тощо.

Мета аудиту інвестиційної діяльності відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про інвестиційну діяльність.

Завдання аудиту капітальних інвестицій

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

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

6.2. Методика аудиту основних засобів

Стратегія проведення аудиту основних засобів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю основних засобів аудитор проводить тестування, у процесі якого з'ясовує такі питання:

1) наявність на підприємстві основних засобів (власних, в ремонті, переданих в оренду, орендованих тощо);

2) порядок присвоєння кожному об'єкту основних засобів у момент надходження на підприємство відповідного інвентарного номера;

3) порядок і повнота виписки інвентарних карток;

4) чи проставляються інвентарні номери у первинних документах

5) з обліку об'єктів основних засобів;

6) збереження первинних документи з обліку об'єктів основних засобів у бухгалтерії;

7) порядок ведення аналітичного обліку основних засобів;

8) наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за збереження основних засобів; наявність на підприємстві спеціальної постійно діючої комісії для оперативного вирішення проблем, пов'язаних з використанням та обліком нематеріальних активів; правильність проведення класифікації основних засобів;

9) чи проводилась інвентаризація основних засобів при встановленні фактів зловживань, крадіжок, псування; за приписом судово-слідчих органів; при консервації основних засобів; при зміні матеріально відповідальної особи; перед складанням річного бухгалтерського звіту; при зміні керівництва підприємства; перед проведенням переоцінки;

10) чи підлягають інвентаризації зі складанням окремого опису основні засоби, що є в оренді або на зберіганні;

11) чи проводиться збирання та аналіз даних про об'єкти основних засобів, щодо яких планується переоцінка та визначення їх справедливої вартості;

12) ведення на підприємстві аналітичного обліку переоцінки основних засобів з відображенням даних в аналітичному обліку;

зміна методів нарахування амортизації основних засобів протягом поточного періоду;

13) чи призупиняється нарахування амортизації основних засобів на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації;

14) наявність у складі основних засобів повністю зношених основних засобів;

15) наявність у складі основних засобів, щодо яких існують судові позови;

16) наявність у складі основних засобів, які передані під заставу; інші питання, обумовлені завданнями аудиту.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Проведення аудиту основних засобів передбачає застосування ряду методичних прийомів, що схематично зображені на рис. 6.1.

Аудит основних засобів може проводитися у такій послідовності:

1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);

<i>Органолептичні</i>						<i>Розрахункові, аналітичні</i>			<i>Документальні</i>						
інвентаризація	вибіркове спостереження	суцільне спостереження	експертиза	службове розслідування	експеримент	економічний аналіз	статистичні розрахунки	економіко-математичні методи	інформаційне моделювання	Дослідження документів				Групкування недоліків	
										за формою	за змістом	арифметична перевірка	аналітична перевірка	зустрічна перевірка	взаємний контроль

Рисунок 6.1 – Методичні прийоми аудиту основних засобів

2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку. Ця інформація дозволить аудиторі скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;

3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;

4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб та встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу (має бути ув'язка за сальдо на початок місяця, оборотами за місяць і сальдо на кінець місяця);

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами.

Важливим етапом аудиту є перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат. Необхідно встановити правильність обчислення суми зносу об'єкту основних засобів, після чого перевірити, чи вірно визначено об'єкт обліку витрат, на який має бути віднесено знос у вигляді амортизаційних відрахувань.

Відповідальним аспектом перевірки аудитором фінансово-господарської діяльності підприємства є дослідження показників стану та ефективності використання основних засобів, визначення рівня забезпеченості підприємства основними засобами (коефіцієнти оновлення, вибуття, зносу, придатності, а також фондоозброєність, фондівіддача, фондомісткість).

Проводячи аналіз наявності та руху основних засобів, використовують такі прийоми аналізу, як порівняння та зіставлення. Порівнюють показники за звітний та минулі роки, а також з показниками інших підприємств чи середніми по району тощо.

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення у відповідності до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» суттєвості виявлених помилок і порушень; а також формулювання відповідного висновку.

Типовими порушеннями в обліку основних засобів є такі:

- недотримання в наказі про облікову політику вимог чинного законодавства щодо обліку основних засобів;
- неповнота заповнення первинних документів з обліку основних засобів або їх відсутність;
- відсутність інвентарного обліку основних засобів;
- порушення порядку проведення інвентаризації основних засобів та відображення її результатів в обліку;
- невірна оцінка основних засобів;
- необґрунтоване списання основних засобів;
- помилки під час проведення переоцінки основних засобів;
- невірне нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на об'єкти обліку;
- невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку тощо.

6.3. Методика аудиту нематеріальних активів

Стратегія проведення аудиту нематеріальних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю нематеріальних активів аудитор проводить тестування.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

При перевірці облікової політики *критеріями оцінки* будуть виступати, у першу чергу, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Методика аудиту нематеріальних активів має свої особливості. Так, аудитору слід пам'ятати, що перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому вимірнику на підставі первинних документів. Проведення інвентаризації цього виду активів починається з визначення правильності віднесення сум на рахунок 12

«Нематеріальні активи» до складу нематеріальних активів. Наступним етапом є перевірка обґрунтованості їх оприбуткування, наявності документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права.

У процесі аудиту необхідно перевірити документацію, в якій об'єкт нематеріальних активів описаний, зображений або іншим способом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на цьому етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства. Потрібно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Наступним етапом є перевірка дійсності прав підприємства на нематеріальні активи, обсягу прав підприємства (передається об'єкт у власність підприємства або тільки у тимчасове використання), строків володіння правами й інших основних договірних умов використання таких об'єктів.

Після цього аудитор повинен встановити правильність оцінки нематеріальних активів. Перевіряють правильність оприбуткування (встановлюють з чого складається первісна вартість об'єкта, її відповідність вимогам П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; досліджують порядок переоцінки, нарахування амортизації, зменшення корисності нематеріальних активів; визначають правильність списання з балансу та визначення фінансових результатів від вибуття.

Аудитор також має перевірити розкриття у Примітках до річної фінансової звітності такої інформації:

- балансову вартість необоротних активів;
- методи амортизації;
- строк корисного використання;
- наявність і рух і т.д.

Перевіряється правильність оприбуткування нематеріальних активів, внесених засновниками в рахунок їх вкладень до статутного капіталу підприємства, встановлюється повнота вкладень та правильність їх оцінки, законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Важливим аспектом є визначення правильності вартості об'єктів інтелектуальної власності. У разі, якщо об'єкт власності вкладений у Статутний капітал, то його вартість визначається за домовленістю

сторін (засновників); якщо придбаний - за фактичними витратами придбання; якщо отримано безкоштовно - експертним методом. Для проведення технічної експертизи об'єктів інтелектуальної власності і здійснення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на їх власність, залучають патентних повірених та юристів.

Особливе місце під час аудиту нематеріальних активів відводиться перевірці нарахування та відображення накопиченої амортизації (відповідність П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Зокрема, аудитор має встановити перелік нематеріальних активів, на які підприємство нараховує амортизацію, правильність визначення норми амортизації за строком їх корисного використання, перевіряє правильність нарахування амортизації і достовірність її відображення у бухгалтерському обліку підприємства.

Крім того, завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку. Необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку використання нематеріальних активів.

Важливими є перевірка складу нематеріальних активів та аналіз законності і доцільності їх придбання, правильності відображення в обліку.

Заключним етапом аудиту необоротних активів є групування виявлених помилок і порушень з метою формулювання остаточної думки щодо стану обліку досліджуваної категорії активів на підприємстві.

6.4. Аудит інвестиційної діяльності

Основним напрямом інвестиційної діяльності є вкладення майнових та інтелектуальних цінностей у капітальні вкладення і впровадження нової техніки, тому вони є важливим об'єктом аудиту.

Капітальні вкладення - це цілеспрямована система планового оновлення і розвитку матеріально-технічної бази підприємства відповідно до її участі у процесі розширеного відтворення.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про інвестиційну діяльність.

При аудиті фінансових інвестицій та капітальних вкладень даються відповіді на такі питання:

- склад та структура фінансових інвестицій;
- формування балансової вартості придбаних цінних паперів, визначення витрат на їх придбання;
- джерела придбання цінних паперів і відображення в обліку коштів, використаних на фінансові вкладення;
- наявність депозитарного договору;
- правильність документального оформлення і відображення в обліку операцій з цінними паперами;
- достовірність визначення і відображення в обліку фінансових результатів від реалізації цінних паперів;
- повнота сплати державного мита за операції з цінними паперами, в експертиза капітальних вкладень і введення об'єктів та виробничих потужностей у дію;
- експертиза створення та впровадження нової техніки; експертиза будівельно-монтажних і ремонтних робіт; аудиторська експертиза інвестиційних проектів. Стосовно фінансових інвестицій встановлюється відповідність ведення обліку вимогам *П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»*: визнання активом;
- ведення обліку за кожною інвестицією, наявність аналітичного обліку за строками погашення, видами, об'єктами; проведення переоцінки інвестицій залежно від результатів діяльності підприємства, в яке здійснюються інвестиції;
- проведення амортизації різниці між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій;
- оцінка інвестицій за собівартістю;
- відокремлення довгострокових та короткострокових інвестицій;
- застосування методів оцінки інвестицій на дату балансу в залежності від того, в який об'єкт здійснюються інвестиції;
- проведення дооцінки та уцінки інвестицій;
- виділення у балансі інвестицій, які обліковуються за методом участі у капіталі;
- коректність надання інформації про фінансові інвестиції у Примітках до фінансової звітності.

Об'єктами аудиту інвестиційної діяльності є інвестиційні проекти, створювані основні засоби і обігові кошти у всіх галузях і сферах господарювання, цінні папери, цільові вкладення засобів,

науково-технічна продукція, інтелектуальні права, витрати на капітальне будівництво, введення в дію об'єктів і виробничих потужностей, бухгалтерський облік і звітність по інвестиційній діяльності.

Особливість об'єктів аудиту інвестиційної діяльності полягає у тому, що ці об'єкти у сукупності є самостійним видом діяльності, здійснюваний підприємством разом з основною діяльністю.

Оскільки капітальні вкладення здійснюються в основному підрядними будівельними організаціями, то обов'язком замовників є забезпечення їх проектно-кошторисною документацією. Замовник відповідає перед підрядником за своєчасність і розробки і затвердження проектно-кошторисної документації, її здачу підрядною будівельною організацією в терміни, передбачені договором, і належної якості. Тому проектно-кошторисна документація включається у ноу-хау і розглядається аудитом як об'єкт контролю, що представляє інтелектуальну цінність.

Джерелами інформації аудиту інвестиційної діяльності є:

- 1) законодавчі акти по інвестиційній діяльності;
- 2) документація по плануванню і фінансуванню капітальних інвестицій і нової техніки;
- 3) проектно-кошторисна документація; первинні документи;
- 4) облікові реєстри;
- 5) звітність по інвестиційній діяльності;
- 6) документація по виконанню планів і капітальних вкладень і введенню в дію об'єктів і виробничих потужностей та інша фактографічна інформація.

Під час аудиту доцільним є застосування таких *методичних прийомів аудиту*:

1) *органолептичні прийоми*: інвентаризація; контрольні вимірювання; технологічний контроль; експертизи різних видів; інші методи для дослідження якості об'єктів капітальних робіт, відповідності їх затвердженій проектно-кошторисній документації.

2) *розрахунково-аналітичні прийоми* використовуються при визначенні якісних показників і показників виконання планів капітальних інвестицій і впровадження нової техніки, виявлення невикористаних резервів.

3) *документальні прийоми* використовуються при аудиті операцій, що відображають виконання будівельно-монтажних робіт,

придбання обладнання, модернізацію і реконструкцію діючих основних засобів.

Використана література [3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 16; 17; 19; 21]

Тема 7. Організація і методика аудиту запасів

Програмна анотація

7.1. Організаційні засади аудиту виробничих запасів.

7.2. Методика аудиту виробничих запасів.

7.3. Організаційні засади аудиту поточних біологічних активів.

7.4. Методика аудиту поточних біологічних активів.

7.1. Організаційні засади аудиту виробничих запасів

Основні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності висвітлено у П(С)БО 9 «Запаси». Згідно з даним нормативним документом, *запаси* визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їхня вартість може бути достовірно визначена.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про виробничі запаси.

Завданнями аудиту виробничих запасів є такі:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами;

встановлення правильності визнання активів запасами згідно з П(С)БО 9 «Запаси»;

- перевірка правильності формування первісної вартості запасів;

- дослідження стану складського господарства запасів;

- встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів за їх каналами;

- підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства.

- перевірка дотримання встановлених нормативів використання запасів на виробництво;

дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів за їх каналами;

- перевірка правильності віднесення вартості запасів, використаних на виробництво.

Діючим Планом рахунків, затвердженим наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291, для обліку запасів передбачено клас 2 «Запаси».

Об'єктами аудиту є групи запасів, а також операції пов'язані з надходженням, рухом і вибуттям запасів на підприємстві, їх оцінка, нормування, списання тощо.

Джерелами інформації аудиту запасів є:

- 1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік виробничих запасів;

- 2) наказ про облікову політику;

- 3) первинні та інші документи з обліку запасів;

- 4) картка (книга) складського обліку матеріалів;

- 5) сальдова відомість;

- 6) звіт про рух матеріальних цінностей;

- 7) реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам: 15 «Капітальні інвестиції»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 23 «Виробництво»; 26 «Готова продукція»; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 28 «Товари»; 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»; 41 «Капітал у дооцінках»; 46 «Неоплачений капітал»; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»; 70 «Доходи від реалізації»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 94 «Інші витрати» тощо;

- 8) фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності);

- 9) відповіді на запити аудитора;

- 10) акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- 11) договори купівлі-продажу запасів, супровідні документи тощо.

7.2. Методика аудиту виробничих запасів

Стратегія проведення аудиту виробничих запасів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства шляхом проведення *тестування*.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання *плану аудиту*.

При перевірці облікової політики **критеріями оцінки** будуть виступати, у першу чергу, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати».

Зокрема необхідно встановити відповідність визнання, класифікації, оцінки, переоцінки нормам вищеназваних документів.

При здійсненні аудиту запасів доцільно застосовувати такі **прийоми і способи перевірки**: інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка, перевірка правильності розрахунку норм природних втрат тощо.

Послідовність аудиту запасів наведена на рис. 7.1.

Типовими помилками під час здійснення операцій з виробничими запасами є такі:

- незадовільна організація складського господарства;
- невиконання завдань щодо заготовлення (придбання) матеріалів; завищення собівартості придбаних матеріалів; порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування запасів; необґрунтовані претензії до постачальників; нераціональне витрачання матеріалів на виробництво; порушення норм і лімітів відпуску;
- порушення порядку проведення інвентаризації (порушення строків проведення, нерівномірний їх розподіл за календарними періодами, порушення принципу раптовості, неякісне проведення інвентаризації, недбале і несвоєчасне оформлення документів тощо);
- нестача, надлишок, присвоєння ТМЦ;
- помилки і підробки в документах;
- підміна нових матеріалів старими;
- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку;

- незадовільне ведення бухгалтерського обліку.



Рисунок 7.1 – Алгоритм аудиту запасів

7.3. Організаційні засади аудиту поточних біологічних активів

Поточні біологічні активи тваринництва складають особливу групу оборотних активів, що утримуються виключно на сільськогосподарських підприємствах. За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу і оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада.

Первісне визнання змін маси тварин і їх приросту як результат біологічних перетворень оцінюється відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». Але після вирощування та відгодівлі тварин

певної групи можна реалізувати, забити на м'ясо, безоплатно передати фізичним або юридичним особам, перевести до основного стада. Тобто поточні біологічні активи з цього погляду можна віднести до запасів, визнання яких регламентується *П(С)БО 9 «Запаси»*. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх групи) відповідно до *П(С)БО 16 «Витрати»*.

До складу молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі включають поголів'я, вирощене у власному підприємстві або придбане: молодняк усіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів і свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах по вирощуванню тварин основного стада - ще й корів первісток від моменту розтєлення до реалізації, а також сім'ї бджіл.

Мета аудиту поточних біологічних активів відповідно до *МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно міжнародних стандартів аудиту»* полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про поточні біологічні активи.

Завданнями аудиту поточних біологічних активів є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з поточними біологічними активами;
- встановлення відповідності умов утримання тварин встановленим вимогам;
- перевірка своєчасності і правильності документального відображення операцій щодо надходження, руху, вибуття тварин; перевірка правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку;
- перевірка призначення матеріально відповідальних осіб за збереження закріпленого за ними поголів'я та укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність; встановлення дотримання строків проведення інвентаризації тварин;
- перевірка дотримання вимог щодо організації обліку тварин на місцях їх утримання;

- з'ясування правильності відображення в обліку та відповідності даних про надходження, рух і вибуття худоби в Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі первинним документам;

- відповідність обсягів витрачання кормів наявній кількості поголів'я;

- відповідність даних синтетичного, аналітичного обліку та звітності.

Об'єктами аудиту є поточні біологічні активи в розрізі груп, операції щодо їх надходження вибуття, переміщення тощо.
Джерелами аудиту поточних біологічних активів є:

- 1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік біологічних активів;

- 2) наказ про облікову політику;

первинні документи з обліку поточних біологічних активів і операцій, пов'язаних з ними (Акт на оприбуткування приплоду тварин, Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів, Акт на сортування яєць в цеху інкубації (для спеціалізованих господарств), Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці, Відомість зважування тварин, Розрахунок визначення приросту, Товарно-транспортна накладна, Приймальна квитанція ПК-1, Акт на переведення тварин з групи в групу, Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка та падіж), Обліковий лист забою та падежу худоби тощо);

- 4) реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам: 21 «Поточні біологічні активи»; 23 «Виробництво»; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»; 70 «Доходи від реалізації»; 90 «Собівартість реалізації» тощо.

- 5) Головна книга;

- 6) фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності);

- 7) відповіді на запити аудитора;

- 8) акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- 3) договори купівлі-продажу запасів, супровідні документи тощо.

7.4. Методика аудиту поточних біологічних активів

Стратегія проведення аудиту поточних біологічних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити *систему внутрішнього контролю підприємства*.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання *плану аудиту*.

Розпочинають аудит з такого важливого питання як правильність визнання біологічних активів, при цьому необхідно враховувати, що *біологічний актив визнається активом*, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

Біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу або напрям його використання не визначено.

Біологічний актив визнається основним засобом, якщо він використовується в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк його використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Після цього здійснюють перевірку збереження тварин і птиці, що є біологічним активом. При цьому з'ясовують, чи все поголів'я закріплено за матеріально відповідальними особами, та встановлюють наявність договорів про матеріальну відповідальність.

Перевірка умов утримання тварин здійснюється шляхом огляду приміщень щодо їх якісного стану, зокрема, виявляють забезпеченість окремих видів тварин спеціалізованими приміщеннями, технічний стан будинків і споруд, використання засобів механізації на фермах та їх санітарний стан. Потім встановлюють відповідність між кількістю тварин і наявними скотомісцями.

Особливе місце займає перевірка правильності та своєчасності проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва.

Так аудитор повинен перевірити дотримання періодичності проведення інвентаризації, повноту охоплення нею наявного поголів'я худоби та правильність відображення її результатів в обліку.

Повноту охоплення інвентаризацією наявного поголів'я худоби перевіряють порівнянням показників інвентаризаційних описів з даними реєстрів синтетичного і аналітичного обліку; з'ясовують правильність відображення в обліку результатів інвентаризації.

Важливим етапом аудиту надходження тварин є встановлення повноти їх оприбуткування, в т.ч. приплоду. Зокрема, повноту оприбуткування приплоду здійснюють шляхом порівняння актів на оприбуткування приплоду із записами у Книгах обліку руху худоби, Звітами про рух худоби і птиці на фермі, Журналом-ордером, відомістю до нього та іншими реєстрами аналітичного обліку, а також даними бухгалтерського та оперативного обліку про оприбуткування приплоду.

Недооприбуткування приплоду може бути виявлено також в результаті порівняння кількості дійних корів і телиць старше двох років з оприбуткованим приплідом. У разі виявлення фактів неповного оприбуткування приплоду слід встановити, чи не приховані у такий спосіб випадки неоформленого падежу, загибелі молодняку, нестач, крадіжок тварин, а також чи не створювалися невраховані надлишки для оформлення безтоварних актів на купівлю тварин від населення і привласнення коштів.

Встановлення своєчасності оприбуткування приплоду здійснюють шляхом порівняння дати оприбуткування приплоду за актами на оприбуткування приплоду з нормативними строками відображення в обліку цих операцій. Порушення строків може свідчити про те, що частина приплоду була прихована і не обліковувалася з метою привласнення тварин. Виявити такі недоліки можна звірянням Відомості витрат кормів для цієї групи тварин з даними Книги обліку руху худоби й птиці на фермі, а також проаналізувавши акти, звітність, дані аналітичного обліку про приплід, відомості про нарахування оплати праці тваринникам за отримання приплоду, про витрату кормів тощо.

Перевірка своєчасності і повноти оприбуткування тварин, що надійшли на підприємство внаслідок придбання, проводиться порівнянням рахунків-фактур, актів прийому-передачі, договорів, товарно-транспортних накладних, племінних і ветеринарних свідоцтв із звітами про рух худоби та птиці на фермі, даними аналітичного обліку, відомостями зважування, відомостями витрат кормів тощо. Ефективним прийомом є зустрічні перевірки з постачальниками тварин.

Аудит повноти оприбуткування приросту живої маси тварин можна провести двома шляхами.

1. Встановлення достовірності відображеного у документах приросту живої маси тварин, з цією метою аудитор вивчає правильність оформлення первинних документів, а також реєстрів аналітичного обліку до субрахунків 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; проводить наскрізну перевірку, порівнюючи їх дані із записами у журналах зоотехнічного обліку, статистичною звітністю (ф. № 24) та розрахунками з нарахування оплати праці тваринникам за приріст живої маси.

2. Проведення контрольного зважування, результати якого необхідно звірити з даними останньої Відомості зважування тварин (при встановленні значних розбіжностей необхідно здійснити суцільне повторне зважування всього поголів'я тварин ферми).

Важливим напрямом перевірки є виявлення фактів падежу та вимушеного забою тварин. Метою перевірки є встановлення достовірності даних про падіж за джерелами інформації за допомогою зустрічної перевірки даних актів на вибуття тварин з даними Книги обліку руху худоби й птиці, звітами про рух худоби та птиці па фермі, реєстрами аналітичного обліку, формою статистичної звітності № 24, а також із журналами для реєстрації хворих тварин (ф. № 1-вет.), ветеринарною звітністю, протоколами або актами розтину трупів). Порівнянням живої маси за актом (ф. № 100) з відомістю останнього зважування встановлюють факти заниження падежу, особливо коли він стався з вини матеріально відповідальної особи, яка повинна відшкодувати матеріальний збиток. А також особливо уважно слід вивчати факти фіктивної реалізації або забою тварин з метою приховування їх падежу.

Заключним етапом перевірки падежу тварин є визначення загальної кількості падежу та суми збитків, причин, за яких це сталося, винних у цьому осіб, розмірів відшкодування ними матеріального збитку та повноти страхових відшкодувань за стихійного лиха й інфекційних захворювань.

Необхідно перевірити випадки розкрадання й зникнення тварин, встановити наявність актів на виявлені нестачі, уточнити дату складання актів, склад комісії, достовірність підписів, відповідність даних первинних документів звітам про рух тварин та птиці на фермі, встановити відповідність між звітами за суміжні періоди, отримати пояснення у відповідальних осіб.

Аудитор має встановити дотримання порядку обліку витрат на вирощування, відгодівлю тварин та їх забій на підприємстві відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи».

Типовими порушеннями, що можуть бути виявлені під час аудиту поточних біологічних активів тваринництва є:

- невірна оцінка біологічних активів, одержаних в результаті біологічних перетворень;
- недотримання порядку розрахунку справедливих цін; невірне визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів;
- порушення строків оприбуткування тварин;
- неповне оприбуткування поточних біологічних активів;
- приховування падежу та недооприбуткування приплоду тварин;
- невірне відображення в обліку та звітності тварин за окремими виробничими й статевовіковими групами;
- порушення вимог до утримання тварин;
- порушення строків проведення інвентаризації поточних біологічних активів тощо.

Використана література [3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 18; 19; 20]

Тема 8. Організація і методика аудиту собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і витрат діяльності підприємства

Програмна анотація

8.1. Організаційні засади аудиту витрат.

8.2. Методика аудиту витрат.

8.3. Аудит собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

8.1. Організаційні засади аудиту витрат

Витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Мета аудиту витрат відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про витрати понесені підприємством.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства, а саме П(С)БО 16 «Витрати».

Завданнями аудиту витрат є:

1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку витрат та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності підприємства;

2) встановлення правильності розмежування витрат за звітними періодами;

3) визначення дотримання принципу постійності обліку витрат;

4) перевірка відповідності методу обліку витрат галузевим і техніко-економічним особливостям підприємства;

5) оцінити правильність класифікації і визнання витрат;

6) встановлення правильності оцінки матеріальних цінностей, які віднесені на собівартість продукції;

7) визначення меж віднесення до затрат основної діяльності вартості матеріалів використаних на ремонт, будівництво основних засобів;

8) перевірка правильності відображення в обліку затрат на тару й упаковку;

9) встановлення правильності списання нестач в межах природних втрат;

10) перевірка правильності списання па затрати сум безнадійної заборгованості, строк позовної давності якої минув;

11) перевірка правильності нарахування зносу на необоротні активи та його віднесення на об'єкти обліку;

12) перевірка обґрунтованості витрат, пов'язаних з організацією та управлінням виробництвом, і способів їх розподілу.

Об'єктами аудиту виступають види витрат підприємства та господарські операції щодо їх обліку і віднесення на конкретні об'єкти.

Джерела інформації аудиту витрат:

- вимоги нормативних документів, що регулюють облік витрат;
- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи щодо віднесення витрат на певні об'єкти обліку;
- реєстри обліку витрат (виробничі звіти, відомості розподілу витрат, журнали-ордери, Головна книга);
- звітність підприємства (ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» тощо);
- бухгалтерські записи за рахунками: 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 13 «Знос необоротних активів», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо; аудиторські висновки, акти попереднього контролю, дані інвентаризації тощо;
- відповіді на запити аудитора.

8.2. Методика аудиту витрат

Стратегія проведення аудиту витрат розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить тестування.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Під час здійснення аудиту витрат підприємства широко використовують дані, отримані в результаті перевірки виробничих

запасів, зносу необоротних активів та інших складових витрат. При аудиті витрат, що формують собівартість виготовленої продукції, наданих послуг, тобто аудиту виробничої діяльності, необхідно встановити:

- 1) обґрунтованість об'єктів і номенклатури статей витрат;
- 2) правильність документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції;
- 3) достовірність обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції;
- 4) достовірність формування, розподілу та відображення в обліку загальновиробничих витрат;
- 5) повноту оприбуткування продукції та правильність відображення в обліку.

Під час аудиту витрат на виробництво і калькулювання собівартості необхідно керуватись нормами МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації».

Відповідно до МСА 540 аудитор необхідно підтвердити обґрунтованість оцінного значення.

При аудиті оцінних значень аудитор може застосовувати наступні *аудиторські процедури*:

1. Оглядову перевірку й тестування процесу, які використовуються керівництвом при виведенні оцінних значень, до них відносяться:

- оцінка даних і розгляд допущень. При проведенні цих процедур аудитор має переконатися в точності, повноті й доречності зроблених оцінок;

- тестування обчислень, зроблених при оцінці; при цьому винна бути перевірена процедура обчислення;

- порівняння оцінок різних періодів. При проведенні процедур порівняння збільшується надійність отриманих оцінок;

- розгляд процедур затвердження оцінних значень керівництвом. При проведенні цих процедур аудитор винний переконатися в тім, на якому рівні було ухвалене рішення і як воно оформлений;

2. Незалежну оцінку для порівняння з наявним значенням;

3. Оглядову перевірку наступної події для підтвердження наявної оцінки.

Незалежна оцінка необхідна для підтвердження наявних оцінних значень і збільшення їхньої надійності.

Оглядова перевірка може знизити або усунути необхідність у перевірці або тестуванні процедур, використовуваних керівництвом при підготовці оцінних значень.

У висновку аудитор повинний дати остаточну оцінку оцінним значенням з обліком усього наявного в нього апарата знань і вмінь.

Що стосується інших видів витрат, то плануючи аудиторську перевірку, необхідно запланувати наступне.

Під час аудиту витрат аудитор перевіряє доречність формул, що використовуються в розрахунках, правильність процедур обчислення (обсяг тестів залежить від істотності оцінних значень). При перевірці розгляду процедур затвердження оцінних значень керівництвом аудитор повинен визначити, чи було значення затверджене керівництвом, що має відповідні повноваження, і чи відображені процедури розгляду й затвердження в документації клієнта.

Остаточна оцінка обґрунтованості досліджуваних значень повинна проводитись на підставі знання бізнесу клієнта й аналізу погодженості оцінки з іншими доказами, отриманими в ході аудиту. Якщо є значна різниця між оцінкою, підтвердженою доказами аудитора, і показником, визначеним керівництвом, то клієнтові необхідно її обґрунтувати. Якщо керівництво не надасть вагомого обґрунтування оцінки, аудитор може звернутися до керівництва про перегляд показника, а у випадку відмови вважати виявлену різницю переключуванням інформації.

Якщо розбіжності обґрунтовані, але є загальна тенденція до завищення або заниження показників, то аудитор має визначити, чи не матиме ця обставина в сукупності істотного впливу на фінансову звітність.

Коли неможливо одержати розумне оцінне значення, аудитор має подумати про доцільність застосування модифікованого аудиторського висновку відповідно до МСА 700 «*Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності*».

8.3. Аудит собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)

Завданнями аудиту собівартості продукції (робіт та послуг) є:

1. Перевірка правомірності внесення до складу витрат на виробництво витрат, здійснених суб'єктом господарювання.

2. Перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце).

3. Перевірка своєчасності внесення витрат на виробництво до собівартості продукції (робіт, послуг).

4. Вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їх списання

5. Перевірка правильності й документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання витрат від браку.

6. Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції.

7. Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподілу.

8. Перевірка правильності списання нерозподілених загальновиробничих витрат.

9. Перевірка правильності розподілу і списання частини загальновиробничих витрат, які входять до виробничої собівартості.

10. Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва.

11. Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку.

12. Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в бухгалтерському обліку.

Перевірка правильності оприбуткування готової продукції в натуральних показниках.

13. Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

14. Перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв.

15. Перевірка відповідності нормативним документам:

- розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат;

- розподілу виробничої собівартості між окремими видами продукції;

- розподілу витрат, які становлять виробничу собівартість (крім вартості сировини) між витратами на переробку власної та давальницької сировини.

16. Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат.

17. Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку.

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Залежно від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва в промисловості найчастіше виділяють:

попередільний метод - на підприємствах з однорідною за вихідним матеріалом і характером обробки масовою продукцією з неперервним технологічним процесом;

позамовний метод - в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах, а також при виконанні дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт.

Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції. З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів.

Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів.

Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво. При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішнього госпрозрахунку.

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати. Одним із найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури затрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції.

До цих затрат з урахуванням їх економічного змісту належать: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості повернених відходів); затрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація основних фондів; інші затрати.

Поряд із перевіркою застосування відповідного варіанта оцінки необхідно звернути увагу на: правильність визначення собівартості за видами виробів або замовленнями; розрахунок відхилень фактичної собівартості від планової (нормативної); правильність бухгалтерських проводок з обліку готової продукції; правильність ведення реєстрів обліку.

Використана література [1; 3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 13; 14]

Тема 9. Організація і методика аудиту грошових коштів і дебіторської заборгованості

Програмна анотація

- 9.1. Аудит грошових коштів у касі підприємства.
- 9.2. Аудит грошових коштів на рахунках у банку.
- 9.3. Аудит дебіторської заборгованості.

9.1. Аудит грошових коштів у касі підприємства

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про грошові кошти у касі підприємства.

Завданнями аудиту грошових коштів є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо касових операцій;

- перевірка дотримання необхідних умов збереження грошових коштів у касі;
- встановлення відповідності особи касира вимогам чинного законодавства і наявності укладеного з ним договору про повну матеріальну відповідальність;
- дослідження первинних документів з погляду правильності їх оформлення, достовірності і законності операцій відображених в них;
- перевірка дотримання графіку документообороту;
- перевірка наявності та правильності ведення Журналу реєстрації касових ордерів;
- встановлення своєчасності та повноти оприбуткування грошових коштів у касі підприємства;
- перевірка дотримання встановленого ліміту залишку готівки в касі;

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту

При здійсненні аудиту грошових коштів у касі найчастіше застосовують такі **методичні прийоми**: інвентаризація; спостереження за проведенням господарських чи бухгалтерських операцій; усне опитування; отримання письмових підтверджень; перевірка документів (за формою, суттю, змістом, арифметична, логічна, експертна, зустрічна перевірка); взаємний контроль операцій і документів, підготовлених на підприємстві; перевірка арифметичних розрахунків; аналіз тощо.

Аудит касових операцій за необхідності може починатись із перевірки фактичної наявності грошових коштів у касі шляхом проведення перерахунку готівки у касі.

Наступним етапом аудиту касових операцій є аналіз внутрішнього контролю та руху коштів за певний період. Основні питання, на які має дати відповідь аудитор для формування думки про ефективність служби внутрішнього контролю, такі:

- визначення дотримання термінів проведення інвентаризації та документального оформлення її результатів;
- перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку, звітності;
- встановлення дотримання порядку видачі готівки в підзвіт і контролю за її використанням;

- визначення напрямів використання грошових коштів, законності та цільового спрямування;
- перевірка дотримання інших вимог Положення ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Об'єктами аудиту грошових коштів в касі підприємства є наявність і збереження грошових коштів у касі, операції з руху готівки в касі, матеріали інвентаризації, фінансова звітність.

Джерела інформації аудиту грошових коштів в касі:

- 1) вимоги нормативних документів з обліку касових операцій;
- 2) наказ про облікову політику;
- 3) первинні і накопичувальні документи з обліку грошових коштів (прибутковий касовий ордер (КО-1), видатковий касовий ордер (КО-2), журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (КО-3), касова книга (КО-4), грошовий чек, обява на внесення готівки, фіскальний касовий чек на товари (послуги), фіскальний касовий чек видачі коштів, розрахункова квитанція, платіжна відомість, розрахунково-платіжна відомість, платіжне доручення, виписка з банку, інші документи, передбачені наказом про облікову політику підприємства);
- 4) розрахунок залишку ліміту готівки в касі;
- 5) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку коштів, розрахунків тощо;
- 6) Головна книга;
- 7) звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до фінансової звітності);
- 8) відповіді на запити аудитора;
- 9) аудиторський висновок попередньої перевірки та інша документація, що узагальнює результати контролю.

Для оцінки ефективності внутрішнього контролю грошових коштів у касі аудитор проводить **тестування**.

Перевірка касових документів здійснюється, як правило, вибірконим способом. За результатами перевірки касових документів доцільно скласти робочий документ аудитора.

Важливим етапом аудиту є встановлення відповідності показників по взаємопов'язаним касовим документам. Такий контроль доцільно проводити вибірково за кілька днів.

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення у відповідності до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» суттєвості виявлених помилок і

порушень; а також формулювання відповідного висновку.

Під час перевірки грошових коштів у касі можуть бути виявлені такі **типові порушення**:

1) відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;

2) порушення порядку проведення інвентаризації;

3) наявність виправлень і підчищень у первинних документах;

4) пряме викрадення коштів;

5) неоприбуткування і привласнення суми готівки, що надійшла до каси;

6) надмірне списання коштів за касою шляхом: повторного використання документів для списання грошей за касою, неправильного підрахунку залишків (підсумків) у касових документах і звітах касира; списання грошових коштів за касою без підстав або за фіктивними документами; підробки у законно оформлених документах сум коштів (у бік збільшення), що підлягають списанню;

7) привласнення сум готівки, які законно нараховані фізичним і юридичним особам: привласнення депонованої заробітної плати та грошових коштів, нарахованих на інших підставах; привласнення сум готівки, що належить іншим підприємствам;

8) перевищення встановленого ліміту залишку готівки в касі;

9) невірна кореспонденція рахунків;

10) неправильне відображення касових операцій у регістрах синтетичного обліку;

11) відсутність підписів посадових осіб, їх недостовірність; порушення порядку видачі підзвітних сум тощо.

9.2. Аудит грошових коштів на рахунках у банку

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про грошові кошти на рахунках у банках. **Завданнями аудиту грошових коштів на рахунках в банку є:**

- контроль за дотриманням чинного законодавства, що регулює облік грошових коштів на рахунках у банку;
- встановлення наявності у підприємства поточного та інших рахунків у банках;

- дослідження законності здійснених операцій на рахунках підприємства в банках;
- перевірка правильності документального оформлення банківських операцій, дослідження первинних документів з погляду правильності їх оформлення, достовірності, доцільності і законності операцій, відображених у них; встановлення відповідності даних виписок банку сумам, відображеним у первинних розрахункових документах; перевірка правильності відображення банківських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- встановлення відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку грошових коштів на рахунках в банку тощо.

Об'єктами аудиту грошових коштів на рахунках у банку є наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку, матеріали інвентаризації, фінансова звітність.

Джерелами інформації аудиту грошових коштів на рахунках в банку є:

- 1) вимоги нормативних документів з обліку грошових коштів на рахунку в банку;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) виписки банку за відповідний період;
- 4) первинні розрахункові документи та додані до них документи;
- 5) реєстри синтетичного та аналітичного обліку;
- 6) головна книга;
- 7) звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності);
- 8) відповіді на запити аудитора;
- 9) аудиторський висновок попередньої перевірки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 10) договори (угоди) з банком про відкриття рахунків тощо.

Стратегія проведення аудиту грошових коштів на рахунках у банку розробляється виходячи із норм *МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»*. На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Для оцінки ефективності внутрішнього контролю грошових коштів на рахунках у банку аудитор проводить **тестування**.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Аудит банківських операцій здійснюється суцільним способом окремо за кожним рахунком. Особливу увагу слід приділити поточному рахунку.

Під час аудиту спочатку встановлюють наявність усіх виписок банку за рахунками підприємства. Якщо частина виявилась відсутньою, необхідно отримати банківські копії. Після цього здійснюють перевірку достовірності виписок банку і їх якості як за зовнішнім виглядом, так і шляхом зустрічної перевірки.

При опрацюванні виписок банку слід мати на увазі, що для банку рахунок підприємства по відношенню до балансу є пасивним, а тому залишки будуть кредитовими, операції по надходженню готівки на рахунок будуть відображені по кредиту, а по списанню з рахунку - по дебету.

Необхідно звірити залишки грошових коштів на рахунку, що перевіряється, з виписками, даними бухгалтерського обліку і звітності. Перевірка банківських виписок повинна поєднуватись із вивченням банківських операцій по суті. Це дає змогу здійснити перевірку законності здійснення операцій на банківських рахунках та правильності їх документального оформлення.

Важливим етапом аудиту є перевірка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів, що надійшли до банку, перерахування податків до бюджету та інших обов'язкових платежів до позабюджетних фондів. Обов'язком аудитора є перевірка правильності і обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності. З цією метою порівнюють суми, вказані в платіжних документах, з даними виписок банку і записи на відповідних рахунках.

Методикою аудиту передбачено також вивчення платоспроможності підприємства та причин прострочення розрахунків з іншими кредиторами. Особливе місце займає перевірка правильності ведення аналітичного та синтетичного обліку шляхом арифметичної перевірки реєстрів, призначених для обліку грошових коштів на рахунках в банку, а також звірки з іншими обліковими реєстрами. При цьому звертають увагу на правильність кореспонденції рахунків за банківськими операціями.

Усі порушення чинних нормативних документів стосовно господарських операцій за банківськими рахунками виявляються суцільною перевіркою документів і взаємною звіркою реєстрів обліку на відповідність.

Типовими є такі порушення в обліку коштів на рахунках в банку:

- покриття зловживань окремими працівниками разом з касиром шляхом підміни документів або виправлення у виписках банку відповідних сум;
- привласнення готівки, одержаної з банку (шляхом не оприбуткування одержаних коштів на рахунок 30, а віднесення на рахунки 36, 63, 68);
- невірно складена кореспонденція рахунків з обліку операцій на рахунках в банку;
- відсутність додатків до платіжних документів, які були підставою для здійснення господарських операцій;
- наявність документів, оформлених з порушенням вимог законодавства (ксерокопії документів, відсутність на документах банківських відміток);
- невідповідність даних у платіжних документах, що зберігаються у підприємства, яке перевіряється, фактичним перерахуванням коштів (дане порушення може бути виявлене шляхом проведення зустрічної перевірки розрахунків підприємства, що перевіряється, з іншими підприємствами, у які за даними обліку перераховувалися кошти);
- невідповідність кореспонденції рахунків, зазначеної у платіжних документах, аналогічній кореспонденції в облікових регістрах;
- невідповідність даних платіжних документів банківській виписці;
- відсутність перекладу українською мовою текстів платіжних документів, що стали підставою для здійснення валютних операцій тощо.

9.3. Аудит дебіторської заборгованості

Мета аудиту дебіторської заборгованості відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про дебіторську заборгованість.

Завдання аудиту дебіторської заборгованості:

- встановити дотримання вимог діючого законодавства щодо розрахунків з дебіторами;
- встановити законність виникнення дебіторської заборгованості підприємства;
- перевірити своєчасність погашення заборгованості;
- оцінити правильність синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з дебіторами;
- перевірити наявність і правильність оформлення первинних документів що підтверджують факт виникнення чи погашення дебіторської заборгованості;
- перевірити правильність оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини резерву сумнівних боргів;
- встановити правильність класифікації дебіторської заборгованості та дотримання в обліку інших вимог П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;
- перевірити правильність списання заборгованості, строк позовної давності по якій минув;
- встановити доцільність заходів, ужитих підприємством щодо ліквідації причин, які спричинили прострочену заборгованість;
- перевірити дотримання законодавства при розрахунках з підзвітними особами та правильність відображення їх в обліку;
- визначити достовірність показників фінансової звітності відносно дебіторської заборгованості і розкриття необхідної інформації у Примітках до річної фінансової звітності.

Об'єктами аудиту є операції за розрахунками з покупцями і замовниками; авансами, що надійшли на підприємство; претензіями і відшкодуваннями матеріального збитку; розрахунками з підзвітними особами підприємства тощо.

Джерелами інформації аудиту дебіторської заборгованості є:

- 1) вимоги нормативних документів щодо обліку дебіторської заборгованості;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) первинні документи (рахунки-фактури, накладні, касові документи, виписки банку тощо);
- 4) договори на поставку продукції, надання послуг тощо;
- 5) реєстри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з дебіторами;
- 6) фінансова звітність і примітки до неї;
- 7) відповіді на запити аудитора;

- 8) інформація одержана в ході аудиторської перевірки;
- 9) аудиторські висновки, акти ревізій та інші документи, що узагальнюють результати контролю;
- 10) документи претензійно-позовних справ.

Стратегія проведення аудиту дебіторської заборгованості розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Для метою оцінки ефективності внутрішнього контролю дебіторської заборгованості аудитор проводить **тестування**.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Для аудиту дебіторської заборгованості підприємства використовують широкий спектр методів. Аудитор проводить суцільну або вибіркочу перевірку розрахунків. Метод аудиторської перевірки аудитор визначає залежно від кількості підприємств, що беруть участь у розрахунках. У практиці аудиту перевагу віддають вибіркового способу.

Перевірку бажано починати з аналізу матеріалів інвентаризації дебіторської заборгованості. Аудитору необхідно виявити на основі відповідних документів обґрунтованість сум дебіторської заборгованості.

Крім цього, методика аудиту дебіторської заборгованості передбачає здійснення таких процедур:

- звірка залишків заборгованості у Головній книзі з обліковими регістрами. За результатами цього складається відомість визначення крупних дебіторів і складання їх переліку;
- направлення запитів на підтвердження дебіторської заборгованості, в т.ч. і по векселям;
- перевірка наявності і правильності реєстрації договорів; перевірка правильності оформлення документів на відвантаження продукції і своєчасне надання їх у бухгалтерію;
- перевірка розрахунків за товарообмінними операціями, наявність договору, акта взаємозаліку тощо;
- збір доказів підтвердження (спростування) того, що поточна дебіторська заборгованість визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації;

- перевірка обґрунтованості списання безнадійної дебіторської заборгованості на витрати;
- оформлення окремим документом виявлених під час здійснення аудиту порушень.

Аудитор повинен проаналізувати склад дебіторів підприємства, виділити найбільш значні, виходячи із суми боргу, після чого здійснити їх перевірку

Важливим моментом при організації обліку розрахунків з покупцями і замовниками є недопущення прострочення сплати дебіторської заборгованості. Особливого значення при цьому набуває контроль за дебіторською заборгованістю, за якою спливає строк позовної давності. Необхідно своєчасно виявляти таких дебіторів і вживати заходів щодо примусового стягнення боргу.

У випадку виявлення під час аудиту простроченої дебіторської заборгованості, існує необхідність в перевірці правильного її списання.

За результатами аудиту розрахунків з дебіторами доцільно складати робочий документ «Перелік виявлених помилок і порушень при перевірці дебіторської заборгованості» .

У цілому, під час аудиту дебіторської заборгованості можуть бути виявлені такі **типові порушення** в обліку:

- 1) невірно складена кореспонденція рахунків при відображенні розрахунків з дебіторами;
- 2) невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- 3) зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів;
- 4) помилки під час проведення арифметичних розрахунків;
- 5) відображення дебіторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними операціями;
- 6) списання нестач і крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості;
- 7) невірно розрахований розмір резерву сумнівних боргів;
- 8) помилки при відображенні дебіторської заборгованості у звітності тощо.

Використана література [1; 3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 11]

Тема 10. Організація і методика аудиту зобов'язань

Програмна анотація

10.1. Організація аудиту кредитних операцій.

10.2. Організація аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками.

10.3. Організація аудиту іншої кредиторської заборгованості.

10.1. Організація аудиту кредитних операцій

Мета аудиту кредитних операцій відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про заборгованість підприємства за отриманими позиками.

Завданнями аудиту позик банку є такі:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з отриманням, використанням і поверненням банківських позик;
 - реальність даного виду кредиторської заборгованості;
 - наявність необхідних документів для оформлення кредитів, їх правильність, достовірність;
 - дотримання встановлених вимог до оформлення договору застави при отриманні кредиту;
 - правильність нарахування відсотків та їх віднесення на рахунки обліку витрат;
 - використання одержаних кредитів за цільовим призначенням;
 - своєчасність сплати нарахованих відсотків та суми кредиту;
- наявність і причини виникнення простроченої заборгованості підприємства за позиками банку;
- правильність відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням і використанням банківських кредитів, а також з їх поверненням.

Об'єктами аудиту є операції, пов'язані з отриманням, використанням і поверненням банківських кредитів.

Джерелами інформації аудиту позик банків є:

1) вимоги нормативних документів щодо операцій з отримання, використання та повернення позик банку;

2) наказ про облікову політику підприємства;

3) кредитні договори (угоди) та додатки до них, розрахунки величини застави, перелік об'єктів застави і т.д.;

4) первинні документи з обліку одержання, використання і повернення довгострокових і поточних кредитів банків;

5) облікові реєстри по рахункам:

31 «Рахунки в банку»; 50 «Довгострокові позики»; 60 «Короткострокові позики» тощо;

6) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;

7) фінансова та статистична звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності);

8) відповіді на запити аудитора;

9) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Стратегія проведення аудиту позик банку розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**. Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Під час аудиту кредитних операцій необхідно отримати підтвердження банків за всіма рахунками, кредитні договори та додатки до них. Зокрема, вивчаючи кредитний договір, аудитор з'ясовує ціль кредиту, умови отримання і погашення кредиту, ставки відсотків за кредит, їх підвищення та зниження; склад і розмір майна, що виконує роль застави; джерела погашення кредиту, термін кредитування, інші умови кредитування та взаємовідносини підприємства з банком.

Під час аудиту кредитних операцій аудитор повинен здійснити аналіз обліку розрахунків у національній та іноземній валютах за короткостроковими кредитами банків (строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу), а також за простроченими позиками (строк погашення яких закінчився).

При наявності простроченої заборгованості необхідно, перш за все, з'ясувати причини її виникнення, а потім знайти шляхи для її погашення.

У процесі аудиту потрібно перевірити зміни щодо сальдо за розрахунками банківських кредитів і встановити достовірність інших даних, що відображують потоки грошових коштів (наприклад, зміни стану заборгованості за кредитами), враховуючи умови повернення кредитів.

Аудиторська перевірка кредитів банку передбачає аналіз умов надання кредитів, джерел їх покриття, а також законність і доцільність здійснення господарських операцій, проведених за рахунок кредитів банку.

Аудит здійснюють у такій послідовності. За даними Балансу за звітний період, записів на рахунках 50 «Довгострокові позики» і 60 «Короткострокові позики» та в Головній книзі з'ясовують загальну суму (обсяг), види отриманих кредитів. Після цього перевіряють їх використання, своєчасність погашення наданих кредитів, правомірність віднесення на витрати нарахованих відсотків за користування ними та правильність відображення кредитних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для того, щоб перевірити, чи було використано кредит за цільовим призначенням порівнюють умови договору з документами, що підтверджують використання коштів, одержаних за кредитом.

Під час перевірки відповідності відображення в обліку кредитів банку чинному законодавству визначають правильність кореспонденції рахунків при зарахуванні коштів на поточний рахунок, використанні кредиту на оплату рахунків постачальників без зарахування на поточний рахунок в банку, оплату робіт підрядників, погашенні позик.

Встановити своєчасність погашення заборгованості банку за отриманими кредитами можна шляхом зіставлення дати погашення кредитів зі строками їх погашення, тобто порівняти дати із виписок банків із датами, зазначеними в кредитних угодах. Особливу увагу приділяють виявленню простроченої заборгованості банку за кредитами, причин її виникнення, встановленню суми втрат підприємства у зв'язку з оплатою підвищених відсотків.

У випадку настання умов, за яких можливе відстрочення виплат на погашення кредитів банків, відстрочена заборгованість обліковується на окремому кредитному субрахунку 605 «Прострочені позики в національній валюті». Вона погашається за рахунок коштів, що надходять до підприємств від органів страхування і від інших організацій на відшкодування збитків, шляхом зарахування їх суми

на той рахунок, де вона обліковується. Тому при виявленні під час аудиту таких випадків необхідно особливу увагу приділити правильності і законності проведення подібних розрахунків та відображення їх в обліку.

Важливе місце займає перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку. Зокрема, аудитор повинен переконатися у правильності відображення в обліку господарських операцій з кредитування на рахунках 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики», в реєстрі синтетичного обліку, який відкривається на місяць і в якому для кожного рахунку виділено окремі розділи, та в аналітичному обліку, який ведеться за видами позик. Аудитор має підсумувати залишок на кінець місяця за рахунками позик, визначених в аналітичних даних, та звірити із залишками в Головній книзі, а також переконатися у правильності перенесення до Головної книги в кінці місяця кредитових оборотів цих рахунків з реєстру синтетичного обліку.

Під час аудиту кредитів банків можуть бути виявлені такі **порушення**:

1) відсутність договору позики або складання його з порушеннями, відсутність договору з банком про продовження кредиту;

2) неналежне ведення обліку (неправильна кореспонденція рахунків, відсутність аналітичного обліку, неправильний облік витрат щодо сплати відсотків за кредитами тощо);

3) нецільове використання коштів кредитів;

4) несвоєчасне погашення позик і неправильне відображення їх у обліку;

5) помилки під час списання з балансу кредиторської заборгованості, строк позовної давності за якою минув.

10.2. Організація аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками

Мета аудиту розрахунків з постачальникам і підрядниками відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про стан розрахунків з постачальниками і підрядниками.

Завданнями аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками є такі:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- перевірка наявності і правильності оформлення документів з поставки товарно-матеріальних цінностей (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків);
- встановлення правильності здійснення розрахунків з постачальниками та підрядниками і відображення їх в обліку;
- визначення правильності оцінки отриманих товарів при бартерних (товарообмінних) операціях;
- підтвердження повноти і своєчасності оприбуткування отриманих цінностей і обліку спожитих робіт, послуг;
- встановлення правильності оформлення та відображення в обліку виданих авансів, пред'явлення претензій;
- встановлення правильності відображення за відповідними статтями кредиторської заборгованості в балансі підприємства;
- встановлення причин і строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення реальності та шляхів її погашення;
- перевірка дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її впливу на платоспроможність підприємства.

Об'єктами аудиту є операції, пов'язані із розрахунками з постачальниками і підрядниками, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Джерелами інформації аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками є:

- 1) вимоги нормативних документів щодо обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) договірна документація на постачання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт і послуг;
- 4) первинні документи щодо обліку розрахунків, а також документи, що підтверджують надходження, оприбуткування ТМЦ, одержання послуг і т.д.;
- 5) журнал реєстрації довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей;
- 6) акти звіряння розрахунків, акти інвентаризації розрахунків, аудиторські висновки тощо;

7) облікові реєстри по рахунках: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 20 «Виробничі запаси»; 21 «Поточні біологічні активи»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками і платежами» тощо.

8) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;

9) фінансова та статистична звітність Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності);

10) відповіді на запити аудитора;

11) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо. Стратегія проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить *тестування*. Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Під час аудиту вказаних операцій аудитором можуть застосовуватись прийоми: правова оцінка укладання договорів на постачання продукції; письмове підтвердження третіх осіб; перевірка документів, отриманих суб'єктами підприємницької діяльності від третіх осіб; застосування прийому інспекції та аналітичних процедур.

Аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками доцільно здійснювати у такій послідовності. Спочатку з'ясовують стан бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішнього контролю. Це дає змогу визначити напрями подальшої перевірки та ті ділянки обліку, яким потрібно приділити більше уваги у зв'язку з виявленими порушеннями. Оцінивши стан внутрішнього контролю, аудитор робить висновок щодо ступеня довіри його даним і можливості їх використання для цілей аудиту. Після цього встановлює відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку, відповідності первинного обліку даним балансу.

Незалежно від отриманих результатів аудитор проводить вибіркочу перевірку найбільших сум кредиторської заборгованості, досліджує договори купівлі-продажу та первинні документи.

Після цього здійснює інвентаризацію розрахунків з метою подальшої звірки її даних з фактичними даними, відображеними у Головній книзі, балансі підприємства, аналітичними даними розрахункових рахунків (звіряє залишки на початок звітної періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками за попередній звітний період). На свій розсуд, аудитор може покластись на дані інвентаризації проведеної працівниками підприємства або має право вимагати її проведення. Все це здійснюється з метою уточнення реальності даного виду кредиторської заборгованості.

Важливим аспектом аудиту є перевірка правильності відображення зобов'язань в обліку. Для цього необхідно встановити правильність кореспонденції рахунків за здійсненими операціями; перевірити облікові регістри, призначені для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками, та первинні документи, що були основою для їх складання. Так аудитор має встановити достовірність рахунків-фактур постачальників і повноту оприбуткування матеріальних запасів шляхом звірки рахунків з доданими до них прибутковими документами, даними складського та бухгалтерського обліку. Ефективним також є застосування зустрічних перевірок.

З метою виявлення зловживань щодо привласнення придбаних цінностей шляхом фальсифікації записів на рахунках бухгалтерського обліку з'ясовують правильність кореспонденції рахунків, зазначеної в розрахункових документах, і відповідність сум відповідних дебетових оборотів матеріальних рахунків за журналом-ордером або іншим регістром залежно від форми обліку.

Важливим моментом є встановлення законності списання нестач, втрат від псування запасів з вини постачальників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки.

Наступним етапом є визначення правильності формування статей балансу, в яких відображається інформація про розрахунки з постачальниками і підрядниками. Перевірку здійснюють за даними Головної книги, регістрів синтетичного і аналітичного обліку шляхом співставлення залишків на початок і кінець звітної періоду, із залишками за відповідними статтями Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Також слід звернути увагу на своєчасність поставок, відповідність кількості та якості поставленої продукції вимогам договору, на використання підприємством своїх прав у разі порушення умов договору, правильність і обґрунтованість цін.

Договори купівлі-продажу підлягають перевірці за формою, змістом, арифметично. При перевірці правильності оформлення договорів аудитор повинен з'ясувати наявність обов'язкових реквізитів: місце підписання контракту, найменування постачальника та одержувача, суму договору відповідно до специфіки, ціну, умови поставки, умови платежу, документи, які підтверджують поставки, кількість і якість товару, форс-мажорні обставини, арбітраж.

Повноту оприбуткування запасів установлюють порівнянням даних платіжних документів та книг складського обліку, звітів про рух матеріальних цінностей, реєстрів аналітичного обліку за розрахунками з постачальниками.

Аудитор має встановити своєчасність і повноту оплати кожного рахунку-фактури, правомірність віднесення на рахунки розрахунків матеріальних цінностей, повноту оприбуткування матеріальних цінностей на балансових рахунках і субрахунках, правильність оприбуткування, оцінки та відображення в реєстрах обліку невідфактурованих поставок тощо.

На заключному етапі аудитор повинен виявити у бухгалтерському балансі суми, щодо яких минув строк позовної давності, з'ясувати порядок списання такої кредиторської заборгованості, відповідність його встановленим вимогам.

Аудит розрахунків з підрядниками здійснюється за тією ж схемою. Наприклад, під час аудиту розрахунків з будівельними організаціями, що надають послуги підприємству, аудитор визначає: законність падання таких послуг; забезпечення проектно-кошторисною документацією об'єктів; наявність договорів з підрядником на виконання робіт; доцільність прийнятих умов розрахунків; правильність застосування цін, розцінок; реальність зазначених обсягів виконаних робіт і правильність документального оформлення.

Типовими порушеннями в обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками є:

1) відсутність договорів на поставку продукції, надання послуг, виконання робіт;

- 2) неналежне ведення обліку (невірно складена кореспонденція рахунків, відсутність аналітичного обліку тощо);
- 3) неповне та несвоєчасне оприбуткування цінностей;
- 4) невірне визначення розміру даного виду кредиторської заборгованості;
- 5) несвоєчасні розрахунки з постачальниками і підрядниками.

10.3. Організація аудиту іншої кредиторської заборгованості

Кредиторська заборгованість - це найвагоміша частина зобов'язань підприємства. До складу кредиторської заборгованості, крім розглянутих у попередніх розділах теми видів, відносять:

1. Векселі видані (довгострокові - рахунок 51 «Довгострокові векселі видані»; короткострокові - рахунок 62 «Короткострокові векселі видані»).

2. Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів (рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними»); зі страхування (рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням»); з учасниками (рахунок 67 «Розрахунки з учасниками»).

3. Інші.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про стан розрахунків за іншою кредиторською заборгованістю.

Завданнями аудиту є:

- визначення переліку платежів, які за законодавством має сплачувати підприємство;
- перевірка правильності обчислення бази для нарахування страхових внесків, а також обґрунтованості застосування ставок платежів, дотримання встановлених норм відрахувань відповідно до чинного законодавства;
- перевірка достовірності сум платежів;
- визначення переліку пільг щодо сплати платежів та законність їх використання;
- аналіз повноти і своєчасності сплати платежів і зборів;
- перевірка правильності документального оформлення та ведення бухгалтерського обліку за рахунками іншої кредиторської заборгованості;

- перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку;
- встановлення причин прострочення платежів;
- перевірка обґрунтованості розроблених заходів щодо попередження допущених порушень тощо.

Методика аудиту перерахованих видів кредиторської заборгованості є аналогічною до описаної в попередніх розділах методики аудиту розрахунків.

Використана література [1; 3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 11; 12]

Тема 11. Аудит податків та інших обов'язкових платежів

Програмна анотація

11.1. Організаційні засади аудиту податкових розрахунків і платежів.

11.2. Методика аудиту податкових розрахунків і платежів.

11.1. Організаційні засади аудиту податкових розрахунків і платежів

Мета аудиту податкових розрахунків і платежів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про стан податкових розрахунків і платежів.

Завданнями аудиту податкових розрахунків і платежів є такі:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо податкових розрахунків і платежів;
- перевірку повноти і правильності відображення бази оподаткування за кожним податком чи збором;
- перевірку правильності застосування ставок податків і зборів, а також арифметичні розрахунки щодо нарахування податків;
- перевірку законності та обґрунтованості застосування пільг за податками і зборами;
- контроль повноти і своєчасності сплати внесків і зборів до бюджету;

- перевірку правильності складених декларацій, розрахунків за платежами до бюджету та своєчасність їх подачі до податкового органу;
- перевірку правильності відображення розрахунків з бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- встановлення правильності відображення за відповідними статтями кредиторської заборгованості в балансі підприємства;
- встановлення причин і строків виникнення простроченої заборгованості за розрахунками, визначення реальності та шляхів її погашення;
- перевірка дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її впливу на платоспроможність підприємства.

Об'єктами аудиту є господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства з бюджетом, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Джерелами інформації аудиту податкових розрахунків і платежів є:

- 1) вимоги нормативних документів щодо обліку податкових розрахунків і платежів;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) договірна документація на постачання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт і послуг;
- 4) первинні документи щодо обліку розрахунків, а також документи, що підтверджують надходження, оприбуткування ТМЦ, одержання послуг і т.д.;
- 5) облікові реєстри по рахунках: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 20 «Виробничі запаси»; 21 «Поточні біологічні активи»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банку»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками і платежами», 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати» тощо;
- 6) податкові декларації;
- 7) податкові накладні;
- 8) виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум до бюджету;
- 9) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- 10) фінансова та статистична звітність Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності);
- 11) відповіді на запити аудитора;
- 12) результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо

11.2. Методика аудиту податкових розрахунків і платежів

Стратегія проведення аудиту податкових розрахунків і платежів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**. Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Узагальнена інформація про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи 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. При проведенні аудиту слід керуватися законами України та іншими нормативними документами, що регулюють питання податків, які діяли на час нарахування та сплати податків.

Податковий аудит може бути як комплексним, і цілеспрямованим - аудит податків. Аудит окремого податку - це перевірка правильності формування податкової бази даному податку, стану розрахунків до бюджету, застосування пільг, способів ведення обліку, і складання податкової звітності.

Основною метою аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість є встановлення повноти нарахування і сплати податку.

Для досягнення цієї мети аудитором під час перевірки необхідно ми рішити такі завдання:

1. Встановити, чи є підприємство платником податку.
2. З'ясувати законність застосування пільгового оподаткування.

3. Підтвердити правильність і повноту визначення об'єктів оподаткування.

4. Переконатися у правильності відображення розрахунків з ПДВ у бухгалтерському обліку і податковій звітності.

Перш за все, визначається, чи є підприємство платником податку, згідно із Податковим кодексом України.

Після цього визначаються види діяльності за статутними документами. За рахунками та первинними документами, шляхом опитування службових осіб аудитор з'ясовує, якими видами діяльності займається підприємство насправді і чи має воно пільги з оподаткування на додану вартість. Метою такої перевірки є вимога обов'язкового ведення відокремленого обліку пільгових операцій, товарів та нарахування податку на додану вартість, пов'язаного з окремим поданням декларацій.

Перевіряється правильність визначення і відображення у бухгалтерських документах: об'єкта оподаткування, оподаткованого обороту, ставок податку.

Слід особливу увагу звернути на те, що об'єктом оподаткування є: постачання товарів і послуг на митній території України; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів з митної території України; постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

При перевірці первинних документів звертають увагу на:

- правильність оформлення (дата, назва, реквізити постачальника і покупця, сума ПДВ, виділена окремим рядком);
- правильність нарахування ПДВ;
- правильність відображення в аналітичному і синтетичному обліку: кореспонденція рахунків, звірка загальних сум за регістрами синтетичного і аналітичного обліку.

Перевіряється правильність нарахування ПДВ при реалізації. Для цього перевіряємо регістри синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 64.

Аудитору необхідно визначити правильність нарахування податку залежно від обсягів продажу за різними податковими ставками.

Основні аудиторські процедури перевірки розрахунків з бюджетом по ПДВ:

- порівнюються реєстри синтетичного і аналітичного обліку, дебетові та кредитові обороти на рахунку 64, показані в обліку та нараховані аудитором;

- дані оборотів на рахунку 64, за Головною книгою (або оборотно-сальдовим балансом) порівнюється з сумами, зазначеними у декларації про ПДВ;

- після визначення відхилень і порушень групують помилки на типові, розрахункові, випадкові (арифметичні чи нетипові). Визначають їх характер: обман чи помилка, суттєвість впливу на кінцеві результати, можливість виправлення.

Подібним чином перевіряється оплата акцизного збору. Аудитору необхідно визначити, чи є підприємство платником акцизного збору, та перевірити:

- ставки конкретних видів акцизного збору, у відсотках до вартості товару (у відпускних цінах), для імпортованих товарів - до митної вартості (закупівельна вартість з урахуванням митних зборів та мита);

- ставки конкретних видів акцизного збору, у сумах за одиницю реалізованого товару,

- обороти з реалізації підакцизних товарів відповідно до Податкового кодексу України.

Аудит податку на доходи фізичних осіб доцільно проводити в два етапи:

I. Перевірка нарахування і обліку податку протягом звітного року;

II. Перевірка декларації про сукупний оподатковуваний дохід, після чого перевіряються перерахування оподаткованого доходу з урахуванням суми податків, сплачених протягом року.

Метою аудиту розрахунків з податку на прибуток є висловлення думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників звітності по нарахуванню та сплаті податку на прибуток.

Завданням аудиту є:

- коригування помилок (рекомендації щодо виправлення помилок);

- розроблення пропозицій на підставі проведеного аудиторського дослідження щодо альтернативних методів оподаткування, які для клієнта є більш оптимальними.

Перевірка проводиться в наступній послідовності:

- 1) визначають, чи є підприємство платником податку на прибуток;
- 2) вивчають нормативну базу з урахуванням змін в періоді, що перевіряється;
- 3) встановлюють чи підприємство-клієнт користується пільгами Щодо сплати податку і в яких обсягах;
- 4) визначають правильність визначення підприємством об'єкту та бази оподаткування;
- 5) перевіряють правильність застосування розмірів ставки податку;
- 6) перевіряють правомірність застосування пільг при розрахунку та сплаті податку;
- 7) перевіряють правильність розрахунків сум податків, повноту та своєчасність сплати податку до бюджету;
- 8) перевіряють методику складання та своєчасності подання в податкову інспекцію звітності по видах податків;
- 9) аналізують альтернативні методи оподаткування з метою визначення оптимального оподаткування.

Використана література [1; 2; 3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 18; 19]

Тема 12. Організація і методика аудиту доходів і фінансових результатів

Програмна анотація

- 12.1. Організаційні засади аудиту доходів підприємства.
- 12.2. Методика аудиту доходів.
- 12.3. Організаційні засади аудиту фінансових результатів.
- 12.4. Методика аудиту фінансових результатів.

12.1. Організаційні засади аудиту доходів підприємства

Мета аудиту доходів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про доходи отримані підприємством.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства, а саме П(С)БО 15 «Дохід».

П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачені такі групи визнаних доходів:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- інші операційні доходи; фінансові доходи;
- інвестиційні доходи;
- дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Завдання аудиту доходів такі:

1) контроль за дотриманням чинного законодавства з обліку витрат та відображення інформації про доходи у фінансовій звітності підприємства:

2) перевірка правильності розподілу доходів за класифікаційними групами;

3) перевірка правильності визнання та оцінки доходів;

4) перевірка правильності формування прибутку у звітному періоді;

5) встановлення достовірності даних у первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку за операціями формування доходів;

6) перевірка правильності і законності відображення доходів у звітності підприємства тощо.

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

Джерелами інформації аудиту при цьому є:

• вимоги нормативних документів, що регулюють облік доходів;

- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку доходів;
- інші документи які використовують для відображення в обліку операцій з формування доходів підприємства;
- звітність підприємства;
- аудиторські висновки, акти ревізій, перевірок минулих періодів тощо;
- відповіді на запити аудитора.

12.2.Методика аудиту доходів

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

Отже, з метою оцінки ефективності внутрішнього контролю аудитор проводить **тестування**. Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Для забезпечення ефективності аудиторської перевірки необхідно дослідити порядок відображення доходів в облікових регістрах і фінансовій звітності.

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

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

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

своєчасність відображення реалізації продукції в обліку; правильність класифікації отриманого доходу від реалізації; своєчасність відображення сум дебіторської заборгованості; санкціонованість операцій з реалізації продукції, робіт і послуг. Після цього проводиться *аудит правильності відображення інших операційних доходів*. Під час такої перевірки має бути встановлена

правильність відображення в облікових документах доходів, отриманих у вигляді відсотків, штрафів, пені, неустойки. При цьому порівнюють суми за кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» із сумами, зазначеними у договорах (якщо знаходять відхилення, то

обов'язково встановлюють причину). Перевіряють також повноту відображення в обліку отриманих відсотків за розрахунками, поточним та іншими рахунками підприємства. З цією метою досліджують укладені підприємством договори з банком, виписки банку тощо.

Особливе місце займає встановлення правильності відображення в обліку курсових різниць, доходів або втрат від їх зміни.

Перевірка доходів від участі в капіталі здійснюється з метою встановлення:

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

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

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

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

1) невірна класифікація доходів;

2) недотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;

3) невірно обчислена сума доходу;

4) помилки в бухгалтерських проводках при відображенні господарських операцій з формування доходів і списання їх на фінансові результати;

5) відсутність первинних документів з обліку доходів;

6) невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;

7) невірне відображення в звітності доходів підприємства.

12.3. Організаційні засади аудиту фінансових результатів

Аудит фінансових результатів підприємства є однією з найважливіших процедур, яка потребує глибоких знань і значних інтелектуальних зусиль аудитора.

Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток.

Прибуток - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а *збиток*, у свою чергу, - це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Мета аудиту фінансових результатів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Критерієм оцінки при аудиті даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про фінансові результати підприємства, а саме *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*.

Завданнями аудиту фінансових результатів є:

1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів та відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємства;

2) встановлення повноти відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;

3) встановлення відповідності визначення фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці;

4) перевірка правильності оцінки у бухгалтерському обліку доходів і витрат для визначення фінансових результатів;

5) перевірка правильності обліку операцій, які привели до виникнення фінансових результатів;

6) перевірка правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості тощо;

7) встановлення дотримання підприємством межі звітного періоду та ін.

Об'єкти аудиту - фінансові результати підприємства (прибутки або збитки), операції пов'язані з їх формуванням.

Джерелами інформації аудиту фінансових результатів є:

- вимоги нормативних документів, що регулюють облік фінансових результатів;

- наказ про облікову політику;

- установчі документи;

- первинні документи з обліку виробничих витрат, витрат діяльності, доходів та фінансових результатів;

- реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам сьомого і дев'ятого класів;

- ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- ф.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (розділ I - містить інформацію про доходи і витрати підприємства з точки зору власника підприємства; розділ II - містить інформацію про сукупний дохід підприємства; розділ III - дає аналіз структури витрат на виробництво, управління і збут за економічними елементами; розділ IV - формується лише акціонерними товариствами і містить інформацію про прибутковість акцій);
- відповіді на запити аудитора;
- матеріали попередніх аудиторських перевірок та інших форм контролю.

12.4. Методика аудиту фінансових результатів

Стратегія проведення аудиту фінансових результатів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

При перевірці первинних документів використовують описані в попередніх розділах методичні способи і прийоми дослідження документів. Перевірка правильності класифікації доходів і витрат за видами діяльності передбачає детальне вивчення наказу про облікову політику і порівняння його в частині порядку формування фінансових результатів з нормами чинного законодавства.

Аналіз організації обліку фінансових результатів здійснюється шляхом встановлення відповідності нормативним вимогам рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством для відображення інформації про фінансові результати; відповідності облікових реєстрів тощо.

Правильність узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій перевіряється за даними рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом даного рахунку аудитор перевіряє правильність відображених сум в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - сум в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахованого податку на прибуток.

Достовірність визначення фінансових результатів перевіряють у розрізі субрахунків до рахунку 79:

- 791«Результат операційної діяльності»;
- 792«Результат фінансових операцій»;
- 793«Результат іншої діяльності».

Правильність визначення загальної величини чистого прибутку (збитку) підприємством аудитор з'ясовує зіставленням дебетового та кредитового оборотів за рахунком 79 «Фінансові результати» за звітний період.

Якщо кредитовий оборот за рахунком 79 «Фінансові результати» буде більшим від дебетового обороту цього рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, який при закритті рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті) збитки».

На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Під час перевірки фінансових результатів аудитор має керуватись *П(С)БО 15 «Дохід»*, де відображено порядок формування інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності та *П(С)БО 16 «Витрати»*, де викладено основні вимоги до визнання, складу і оцінки витрат, розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності. У свою чергу, порядок складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) регламентується *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*.

При здійсненні аудиту фінансових результатів необхідно пам'ятати, що діяльність будь-якого підприємства має дві складові: господарську діяльність (вартість активів задіяних у виробництві) та фінансову діяльність (величина використаних пасивів).

Від взаємодії цих елементів залежить фінансовий результат, тому перед початком перевірки аудитор має зрозуміти мету діяльності підприємства (отримання прибутку, завоювання ринку тощо). Тільки в цьому випадку можна зробити ефективний аудит фінансових результатів і підготувати аналіз показників, необхідних підприємству.

Методикою передбачено проведення аудиту фінансових результатів у послідовності, відображеній на рис. 12.1.

Якщо сальдо за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» більше за сальдо за кредитом цього рахунку, то підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходів, а тому отримало збитки, які мають бути відображені по дебету рахунку 44.

Перевіряють також дані рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» в розрізі субрахунків. Правомірність нарахування податку на додану

вартість визначають за первинними документами — податковими накладними.

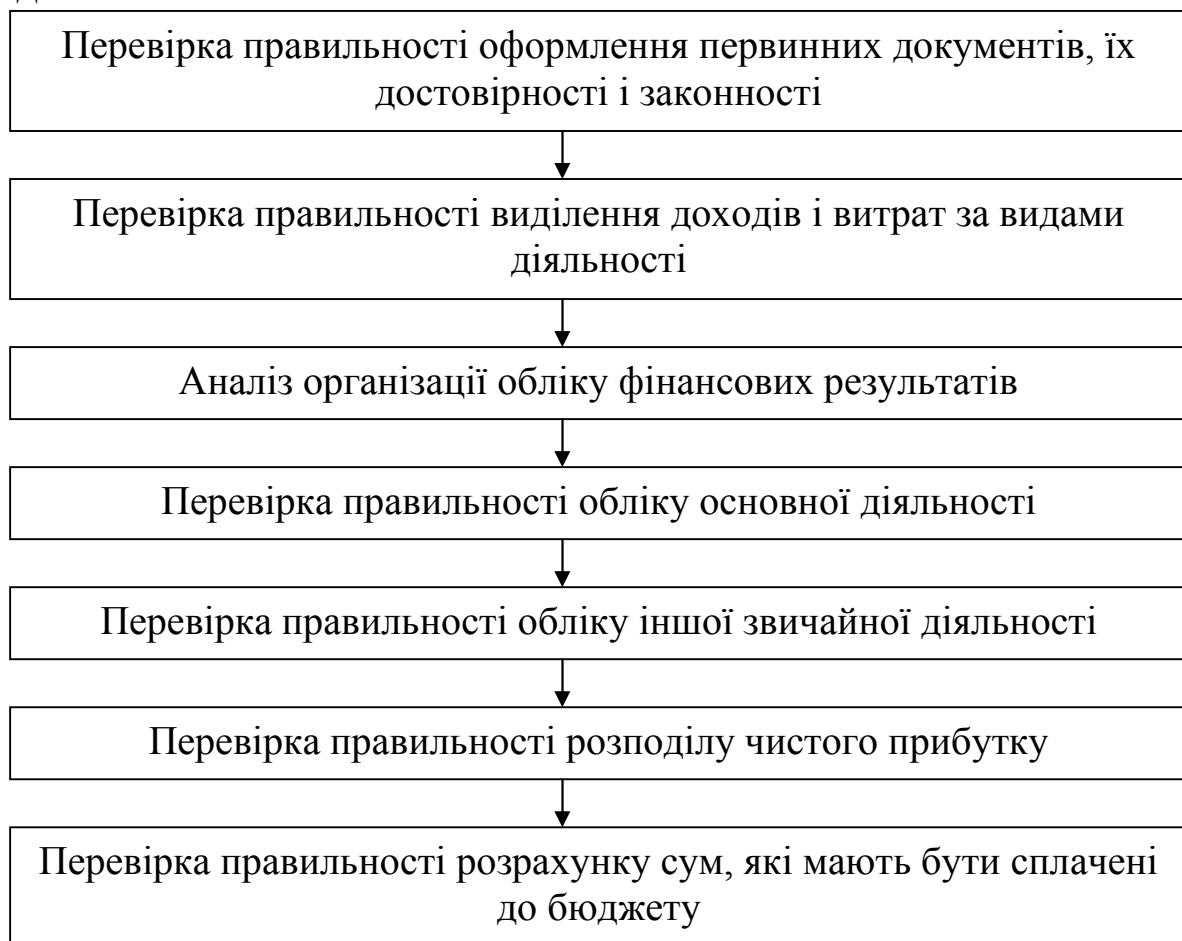


Рисунок 12.1 – Алгоритм аудиту фінансових результатів

Аудит синтетичного обліку реалізації продукції при журнально-ордерній формі здійснюють на основі даних Головної книги, Журнал-ордеру, в якому записи із накопичувальних відомостей та реєстрів відображують підсумком за місяць.

Це здійснюється з метою встановлення достовірності накопичення даних щодо продажу окремих видів продукції за видами реалізації, за підрозділами, які відпустили продукцію, а також аналітичного обліку розрахунків із заготівельними та іншими організаціями й особами.

Крім того, з'ясовують правильність щомісячного списання загальновиробничих витрат та приєднання до виробничої собівартості окремих видів продукції.

В цілому аудит фінансових результатів здійснюється в розрізі видів діяльності підприємства.

Типовими порушеннями в обліку фінансових результатів є:

- помилки в обліку операцій, які призвели до виникнення фінансових результатів;
- невірне визначення звітної періоду при формуванні фінансових результатів;
- помилки при закритті рахунків доходів і витрат на фінансові результати;
- невірне відображення у звітності фінансових результатів.

Використана література [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10; 12; 13;18; 19]

Тема 13. Організація і методика аудиту фінансової звітності

Програмна анотація

- 13.1. Завершальний етап аудиторської перевірки.
- 13.2. Сутність аудиторського звіту.
- 13.3. Види аудиторського звіту.
- 13.4. Звітність аудиторських фірм (аудиторів) про надані послуги.

13.1. Завершальний етап аудиторської перевірки

Завершальний етап аудиторської перевірки умовно можна поділити на такі стадії:

1. Аналіз отриманих аудиторських доказів.
 2. Формулювання висновків за результатами аудиту.
 3. Підготовка підсумкових документів.
 4. Узгодження і передача підсумкових документів замовнику аудиту.
 5. Формування остаточного файлу по виконаному завданню.
- Завершальна стадія передбачає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії відбуваються:
- групування і синтезування виявлених хиб;
 - узагальнення і викладення результатів аудиту в аудиторському висновку чи звіті;
 - обговорення результатів аудиту з керівництвом підприємства-замовника;
 - розробка проекту профілактичних заходів;
 - прийняття рішень за результатами аудиту;

- контроль за виконанням прийнятих рішень.

На етапі оцінки аналізу результатів аудиторської перевірки керівник фірми або керівник групи аудиторів оцінює результати аудиту та аналізує достатність зібраних доказів для підтвердження достовірності фінансової звітності.

Формування висновків передбачає таку послідовність дій:

1) кожен учасник групи по виконанню завдань формує пакет робочих документів аудитора;

2) в кожному робочому документі аудитора повинні міститись висновки щодо предмета перевірки;

3) усі робочі документи групують згідно з планами і програмами перевірки;

4) по кожній ділянці аудиту роблять попередні висновки;

5) серед усіх виявлених порушень чи відхилень виділяють тільки суттєві;

6) на підставі вибраних суттєвих відхилень особа, що відповідає за надання аудиторського висновку, робить висновок щодо можливої модифікації даного аудиторського висновку.

Вагомість доказів визначає зміст аудиторського звіту і висновку. На цьому етапі аудитор узгоджує спірні питання з керівництвом підприємства (організації), яке підлягало аудиту. Керівники аудиторської групи звертають особливу увагу на робочі документи аудиторів. Істотна перевірка цих документів дає можливість визначити якість виконання аудиту, дотримання послідовності плану і програми перевірки.

На наступному етапі завершальної стадії аудитор складає висновок, в якому вказує сильні і слабкі напрямки діяльності підприємства. Особливу увагу він зосереджує на пропозиціях, спрямованих на поліпшення бізнесу клієнта, організації системи обліку, удосконалення системи внутрішнього контролю. Форма і зміст аудиторського висновку розкривається в *МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»*. Після складання висновку аудитор разом з замовником оформлює та підписує акт виконання робіт, що є завершальним етапом процесу аудиту.

13.2. Сутність аудиторського звіту

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту на заключному етапі аудиту аудитор

повинен скласти аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки.

Аудиторський звіт - це документальне відображення аудитором виявлених порушень, помилок та відхилень при здійсненні господарської діяльності, веденні обліку та складанні звітності, а також проведена аудитором оцінка стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності на певну дату. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути детальною, надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

Складання аудиторського звіту є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству.

Аудиторський звіт - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить у собі висновки стосовно повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Закон України «Про аудиторську діяльність» дає визначення аудиторського висновку. *Аудиторський висновок* - документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

При формуванні аудиторського звіту слід керуватись вимогами таких нормативних документів:

Закон України «Про аудиторську діяльність»;

- Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»;
- Міжнародний стандарт аудиту 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»;
- Міжнародний стандарт аудиту 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»;

- Міжнародний стандарт аудиту 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»;
- Міжнародний стандарт аудиту 800 «Особливі міркування - аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»;
- Міжнародний стандарт аудиту 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та результатів перевірки. Структура аудиторського звіту регламентована нормами міжнародних стандартів аудиту та законодавством України, відповідно до яких в ньому обов'язково мають бути такі розділи:

- заголовок;
- адресат;
- вступний параграф;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
- відповідальність аудитора;
- аудиторська думка (висновок аудитора стосовно питання, яке перевіряється);
- дата аудиторського звіту;
- адреса аудиторської фірми;
- підпис під аудиторським звітом.

13.3. Види аудиторського звіту

Згідно з МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» і МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» звіт аудитора може бути різних видів залежно від того, яку думку сформулював аудитор щодо перевіреної ним інформації:

1. *Безумовно-позитивним;*

2. *Модифікованим:*

- умовно-позитивним;
- негативним;
- з відмовою від надання висновку.

3. *Безумовно-позитивний висновок* складають, коли, на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення необхідні для проведення аудиту;

- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять суперечностей.

Такий висновок беззаперечно і чітко виявляє задоволення аудитора станом обліку та звітності на підприємстві, що перевіряється.

У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова: «задовольняє вимоги», «належним чином становить», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «відповідно до...», «відповідає».

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» і МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» передбачено, що висновок може містити додаткові пояснення, певні модифікації, які суттєво не впливають на його зміст. Модифікація передбачає:

- проблеми невизначеності або невпевненості у безперервній діяльності підприємства;
- зміни облікових принципів протягом періоду перевірки;
- виправлення, які слід внести до обліку підприємства за результатами перевірки;
- викладення принципів обліку (у позитивному висновку), що відрізняються від тих, які діють в Україні;
- роз'яснення з приводу використання звітів інших аудиторів;
- пояснення попередніх аудиторських висновків.

З урахуванням цього аудиторський висновок вважатиметься модифікованим.

Отже, аудитор не може дати безумовно-позитивний висновок при наявності будь-яких з нижченаведених обставин:

- 1) невпевненість (аудитор не може сформулювати думку);
- 2) незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреної звітності).

Причинами невпевненості можуть бути такі:

- обмеження в обсязі аудиторської роботи в зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (через незадовільний стан бухгалтерського обліку тощо), не має можливості виконати всі аудиторські процедури (через обмеження в часі тощо);

- ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо даної ситуації (спірна ситуація, багатоваріантність рішення).

Причинами незгоди можуть бути: неприйнятність систем або методів обліку; розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності; незгода із ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність здійснення або оформлення операцій законодавству та іншим вимогам.

Умовно-позитивна думка висловлюється коли:

1) отримавши усі необхідні докази, аудитор робить висновок, що взяті окремо або у сукупності викривлення є суттєвими, але не всеохоплюючими для фінансової звітності;

2) аудитор не має змоги отримати усі необхідні для обґрунтування думки докази, проте робить висновок, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень (якщо такі є) може бути суттєвим, але не всеохоплюючим.

Негативна думка висловлюється аудитором, якщо він отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, робить висновок, що виявлені викривлення є суттєвими і всеохоплюючими щодо фінансової звітності.

Відмова від висловлення думки надається у випадку, коли аудитор не має змоги отримати усі необхідні для обґрунтування думки докази, проте робить висновок, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень (якщо такі є) може бути суттєвим і всеохоплюючим щодо фінансової звітності.

13.4. Звітність аудиторських фірм (аудиторів) про надані послуги

Аудиторські фірми (аудитори) подають до Аудиторської палати України звітність за формою № 1 - аудит (річна)»Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги» в обсягах, порядку і в терміни, визначені АПУ.

Форми звітності заповнюються аудиторськими фірмами (аудиторами) виключно на підставі даних первинної облікової

документації. Аудиторські фірми (аудитори) при поданні звітності відповідно до цього Положення зобов'язані надавати достовірну та об'єктивну інформацію про себе та свою діяльність у сфері здійснення аудиторської діяльності.

Аудиторські фірми (аудитори) подають до АПУ Звітність не пізніше 25 лютого року, наступного за звітним, яка також може бути подана до АПУ через Уповноваженого представника АПУ у відповідному регіоні. Звітність заповнюється державною мовою та подається в електронному форматі із підтвердженням на паперовому носії.

Повнота та достовірність наданої інформації, а також відповідність паперової форми звітності електронному формату підтверджуються підписом керівника аудиторської фірми (аудитора) та засвідчуються печаткою.

У разі якщо звітність складена з порушенням вимог чинного законодавства, то АПУ повідомляє аудиторську фірму (аудитора) про наявність порушення подання звітності із зазначенням змісту порушення. Аудиторська фірма (аудитор) протягом трьох робочих днів з після отримання повідомлення від АПУ повинна усунути порушення та подати звітність повторно.

У разі самотійного виявлення аудиторською фірмою (аудитором) помилок у раніше поданій звітності, вони повинні подати до 1 червня року, наступного за звітним, виправлену форму Звітності з виділенням інформації, щодо якої були допущені помилки, з відповідним обґрунтуванням

У разі неподання аудиторською фірмою (аудитором) Звітності до АПУ, подання Звітності після встановленого АПУ терміну, зазначення у Звітності недостовірної інформації або виявлення інших порушень, винні особи несуть відповідальність згідно із вимогами чинного законодавства.

За неподання Звітності до АПУ аудиторська фірма (аудитор) підлягає виключенню з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів із застосуванням до керівника аудиторської фірми (аудитора) стягнення у вигляді попередження. Подання Звітності після встановленого АПУ терміну та зазначення у Звітності недостовірної інформації є підставою для відкриття дисциплінарного провадження щодо керівника аудиторської фірми (аудитора).

Використана література [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9]

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит : навч. посіб. / І. В. Сіменко, Л. О. Сухарева [та ін.]. – 2-е вид., допов. і перероб. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 485 с.
2. Аудит : теорія і практика застосування міжнародних стандартів : навч. посіб. / С. П. Петренко, І. М. Пальцун. – [2-ге видання]. – Львів : «Магнолія 2006», 2013. – 520 с.
3. Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>. – Мова укр. – Дата останнього доступу: 19.01.2016. – Назва з екрану.
4. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page11>.
5. Огійчук М. Ф. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / М. Ф. Огійчук, К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2016. – 304 с.
6. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.
7. Положення про сертифікацію аудиторів [Електронний ресурс] : рішення Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. №178/6 / Аудиторська палата України. – Режим доступу : <http://www.uapravo.net/akty/administratsiya-resolution/akt5qjfm1i.htm>.
8. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України від 14.09.2006 р. № 140 / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg>.
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу :
11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20 / Міністерство фінансів

України. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

13. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu15/>.

14. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 / Міністерство Фінансів України. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. — Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ws/RE11736.html.

16. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

17. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

18. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

19. Про затвердження Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як національних стандартів аудиту [Електронний ресурс]: рішення Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 р. №122 / Аудиторська палата України. — Режим доступу : <http://www.uazakon.com/document/fpart95/idx95455.htm>.

20. Утенкова К.О. Аудит : навч. посіб. / К. О. Утенкова. — К. : Алерта, 2011. — 408 с.

21. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Навчальне видання

Чебан Юлія Юріївна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Курс лекцій

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 8,43

Тираж 50 прим.

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54020, м.Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.