

**Електронний лекційний курс**

**3 ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ**

## Зміст

### Передмова

#### Розділ 1. Організація проведення аудиторської діяльності

- 1.1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні
- 1.2. Порядок укладення договору на проведення аудиту
- 1.3. Планування проведення аудиту
- 1.4. Аудиторський ризик та суттєвість в аудит
- 1.5. Питання для обговорення та самоперевірки

#### Розділ 2. Методологічні основи проведення аудиту

- 2.1. Загальний огляд бухгалтерської звітності
- 2.2. Основні етапи проведення аудиторської перевірки
- 2.3. Питання для обговорення та самоперевірки

#### Розділ 3. Організація і методика проведення аудиту грошових коштів

- 3.1. Нормативне регулювання операцій з грошовими коштами
- 3.2. Організація і методика аудиту касових операцій з грошових коштів
- 3.3. Методика аудиту операцій на рахунках у банку
- 3.4. Методика аудиту грошових документів і грошових коштів у дорозі
- 3.5. Питання для обговорення та самоперевірки
- 3.6. Практичний блок
- 3.7. Контрольний блок

#### Розділ 4. Організація і методика проведення аудиту товарно-матеріальних цінностей

- 4.1. Основні завдання, джерела інформації аудиту операцій з виробничими запасами та нормативно-правові документи, що його регулюють
- 4.2. Методика проведення аудиту операцій з матеріальними запасами
- 4.3. Організація та методика проведення переоцінки товарно-матеріальних цінностей
- 4.4. Методика та організація аудиту оборотних малоцінних та швидкозношувальних предметів (МШП)
- 4.5. Питання для обговорення та самоперевірки
- 4.6. Практичний блок
- 4.7. Контрольний блок

#### Розділ 5. Методика аудиту розрахункових операцій та поточних зобов'язань

- 5.1. Нормативне регулювання розрахункових операцій та поточних зобов'язань
- 5.2. Організація і методика проведення аудиту розрахункових операцій

- 5.3. Організація та методика аудиту вексельних операцій та їх роль у безготівкових розрахунках
- 5.4. Методика аудиту довгострокових і короткострокових позик
- 5.5. Загальні положення Податкового Кодексу в Україні
- 5.6. Організація і методика в Україні аудиту нарахування і сплати податків
- 5.7. Організація та методика аудиту розрахунків по страхуванню
- 5.8. Питання для обговорення та самоперевірки
- 5.9. Практичний блок
- 5.10. Контрольний блок

#### Розділ 6. Організація і методика проведення аудиту праці та її оплати

- 6.1. Нормативне регулювання формування та використання фонду оплати праці на підприємстві
- 6.2. Організація і методика аудиту нарахування оплати праці на підприємстві
- 6.3. Організація і методика розрахунків з працівниками по оплаті праці
- 6.4. Питання для обговорення та самоперевірки
- 6.5. Практичний блок
- 6.6. Контрольний блок

#### Розділ 7. Організація і методика проведення аудиту необоротних активів

- 7.1. Завдання, об'єкти та джерела інформації аудиту операцій з основними засобами
- 7.2. Аудит операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів
- 7.3. Аудит нарахування амортизації (зносу) основних засобів
- 7.4. Аудит затрат на ремонт основних засобів
- 7.5. Аудит передачі в оренду основних засобів
- 7.6. Аудит нематеріальних активів
- 7.7. Питання для обговорення та самоперевірки
- 7.8. Практичний блок
- 7.9. Контрольний блок

#### Розділ 8. Аудит формування і використання власного капіталу

- 8.1. Економічна сутність власного капіталу та його різновиди
- 8.2. Аудит формування і використання власного капіталу
- 8.3. Питання для обговорення та самоперевірки
- 8.4. Контрольний блок

#### Розділ 9. Організація і методика проведення аудиту витрат операційної діяльності та виходу готової продукції

- 9.1. Загальні положення нормативних актів, якими керується аудитор при проведенні аудиту операційної діяльності підприємства
- 9.2. Організація і методика аудиту витрат операційної діяльності
- 9.3. Аудит витрат фінансових операцій, інших витрат та надзвичайних витрат

- 9.4. Аудит витрат іншої звичайної діяльності
- 9.5. Аудит витрат від надзвичайних подій
- 9.6. Питання для обговорення та самоперевірки
- 9.7. Практичний блок
- 9.8. Контрольний блок

## Розділ 10. Організація і методика аудиту доходів та фінансових результатів

- 10.1. Загальні принципи та варіанти аудиту реалізації продукції, доходів і фінансових результатів
- 10.2. Організація та методика аудиту доходів і фінансових результатів
- 10.3. Питання для обговорення та самоперевірки
- 10.4. Практичний блок
- 10.5. Контрольний блок

## Розділ 11. Методика аудиту фінансової звітності

- 11.1. Фінансова звітність загального призначення
- 11.2. Порядок оцінювання фінансової звітності підприємства
- 11.3. Методика аудиту показників фінансової звітності
- 11.4. Питання для обговорення та самоперевірки
- 11.5. Контрольний блок

## Розділ 12. Організація і методика проведення аудиту фінансового стану підприємства

- 12.1. Аудит майнового стану підприємства
- 12.2. Аудит ліквідності підприємства
- 12.3. Аудит фінансової стійкості і ділової активності підприємства
- 12.4. Аудит рентабельності підприємства
- 12.5. Питання для обговорення та самоперевірки
- 12.6. Контрольний блок

## Розділ 13. Узагальнення результатів аудиту

- 13.1. Види аудиторського висновку
- 13.2. Порядок складання аудиторських висновків
- 13.3. Складання аудиторських висновків спеціального призначення та оцінка фінансової інформації
- 13.4. Питання для обговорення та самоперевірки
- 13.5. Практичний блок

Додатки

## Передмова

Розвиток різних форм власності у значній мірі скоротив сферу відомчого контролю, обмежив втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств та обумовив зростання потреби в незалежному від держави аудиті щодо достовірності, повноти бухгалтерської звітності і відповідності її чинному законодавству.

Вивчення курсу "Організація і методика проведення аудиту" згідно з навчальним планом, як самостійної дисципліни, обумовило необхідність підготовки навчально-практичного посібника з аудиту.

Метою даного курсу є опанування загальнотеоретичних, методичних та організаційних основ аудиторської діяльності, а також набуття певного досвіду проведення аудиторської перевірки та надання супутніх аудиту послуг на конкретному підприємстві.

У підручнику розкриваються теоретичні, методичні й практичні аспекти аудиту як об'єкта організації й управління, висвітлюються форми та методи контрольної діяльності аудиторських фірм, роз'яснюється суть планування і підготовки аудиторської перевірки її проведення та відповідальність аудитора за результати своєї роботи. У навчально-практичному посібнику подається організація і методика аудиторської перевірки об'єктів підприємницької діяльності.

По кожній темі курсу "Організація і методика проведення аудиту" передбачені ситуаційні завдання та задачі.

Виконання практичних завдань з аудиту формують у студентів навички проведення аудиторської перевірки, оцінки фінансової стійкості ділових партнерів, що є однією з важливих умов підприємництва в умовах ринку.

У майбутньому подальший розвиток ринкових відношень, отже, і збагачення змісту понять аудиту, виникнення нових його категорій будуть відображати більш високий рівень розвитку системи аудиту та інфраструктури ринку.

# РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

## 1.1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

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 (рис. 1.1).

Отже, однією з найважливіших умов забезпечення незалежності аудитора є саморегулювання. Незважаючи на те, за ініціативою держави чи професійних організацій така практика викликана, вона характерна для усіх країн, в яких отримала розвиток аудиторська діяльність.

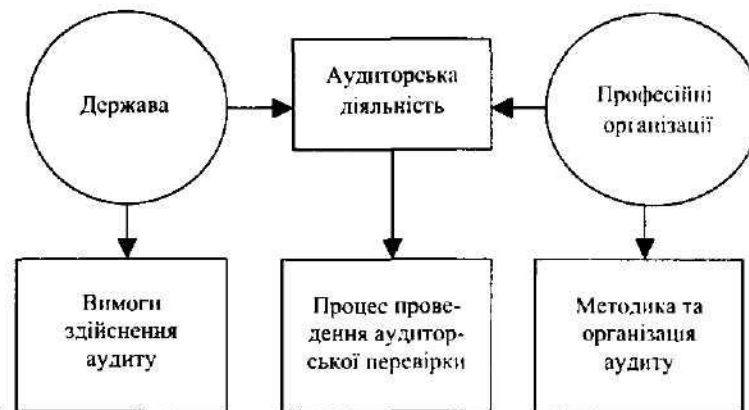


Рис. 1.1 Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності

Звернемось за досвідом до зарубіжних країн. Акт про компанії визначає: в яких випадках необхідний аудит, які форми звітності повинен підтвердити аудитор, критерії такого підтвердження, правильність ведення облікових реєстрів та розкриття інформації в них, рівень відповідальності облікових даних вимогам чинного законодавства, незалежність аудитора та виступає її гарантом.

Таким чином, держава встановлює порядок проведення аудиту, а професійні організації розробляють положення чи Кодекс професійної етики.

В їх обов'язки входить:

- розробка кваліфікаційних вимог до професії аудитора;
- регулювання професійної поведінки з допомогою норм і стандартів практичної діяльності і стику;
- соціальний захист професії.

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" (дод. 1). У ньому визначені засади функціонування професійної громадської організації — Спілки аудиторів України та Аудиторської Палати України, які знайшли свій розвиток у статутах цих організацій (дод. 2; 3). Порівняння функцій цих організацій подано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Функції професійних організацій аудиторів України**

Функції організації аудиторів України	Аудиторська Палата України (дод. 2)	Спілка аудиторів України (дод. 3)
Методологічна	Затвердження програм підготовки аудиторів, норм і стандартів аудиту	Розробка методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності
Інформаційна	Сприяння видавництву нормативних, методичних актів з питань аудиторської діяльності	Видавництво навчальної, методичної літератури з питань аудиторської діяльності
Кадрова	Сертифікація	Участь у навчальній діяльності та сприяння у підготовці кадрів
Ліцензування	Ліцензування та проведення аудиту	-
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

Як видно з табл. 1.1, основними функціями АПУ є затвердження норм і стандартів з аудиту, ліцензування та сертифікація аудиторської діяльності, а САУ - розробка методики з питань аудиторської діяльності, видавництва навчальної та методичної літератури, створення регіональних відділень та визначення їх повноважень.

Загальні положення у відношенні сертифікації та ліцензування були викладені у Законі України "Про аудиторську діяльність" та деталізовані у положеннях АПУ.

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).

Основні принципи та вимоги щодо розробки стандартів аудиту визначені міжнародними нормативами аудиту — 1 "Мета і основні принципи проведення аудиту" і 3 "Основні принципи регулювання аудиту".

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. Їх зміст та використання подано у табл.1.2.

Єдина структура міжнародних нормативів аудиту включає: вступ; мсту аудиту; відповідальність за фінансові звіти; обсяг аудиту; етику, планування; роботу, виконану іншими аудиторами; документацію; очевидність аудиту; висновок і звіт.

Таблиця 1.2

Міжнародні норми аудиту, їх зміст та використання

Найменування норм	Зміст норм	Використання норм
МНА 1 "Мета і основні принципи проведення аудиту"	Визначено мету аудиту, його предмет і організаційні принципи	При вирішенні організаційних питань проведення аудиту
МНА 2 "Обов'язки аудитора перед клієнтом"	Конкретизовано обов'язки аудитора перед клієнтом (замовником)	При складанні організаційно-договірної документації
МНА 3 "Основні принципи регулювання аудиту"	Викладено принципи, передбачені законодавством і нормативними документами, що регулюють аудиторську діяльність	У всіх видах аудиторської діяльності
МНА 4 "Планування аудиту"	Порядок організації і планування аудиторської діяльності	При складанні поточних і річних планів діяльності аудиторської організації
МНА 5 "Використання матеріалів іншого аудитора"	Методика використання висновку (акта) аудитора з інших питань, які вирішують для одного замовника	При проведенні комісійного аудиту на підприємстві (кілька аудиторів)



Найменування норм	Зміст норм	Використання норм
МНА 6 "Оцінка ризику і внутрішній контроль аудиту"	Можливі ризик помилок при проведенні аудиту, внутрішній контроль результатів аудиту	При виборі методики з метою запобігання неправильним висновкам
МНА 7 "Контроль якості роботи аудитора"	Методичні рекомендації до контролю роботи аудитора	На всіх стадіях аудиту
МНА 8 "Аудиторські докази"	Обґрунтування доказів результатів аудиторського дослідження	У процесі проведення аудиторського дослідження, обґрунтування та реалізації його результатів
МНА 9 "Документація аудиту"	Характеристика документації, яка застосовується в аудиті	У процесі проведення аудиторських робіт
МНА 10 "Використання результатів внутрішнього аудиту"	Зміст внутрішнього аудиту, що проводиться на підприємстві замовника, та порядок використання його зовнішнім аудитом	Для дослідження результатів інвентаризації, тематичних ревізій, при проведенні внутрішнього аудиту
МНА 11 "Помилки аудиту"	Характеризують типові помилки аудиторів та дають рекомендації щодо запобігання їм	При визначенні методик проведення аудиту та інформаційного забезпечення
МНА 12 "Аналитичні процедури аудиту"	Методика виконання аналітичних процедур у аудиторському дослідженні	Для процедур економічного аналізу, статистичних, економіко-математичних на всіх стадіях аудиторського дослідження

Найменування норм	Зміст норм	Використання норм
МНА 13 "Синтетичні процедури аудиту"	Рекомендації до узагальнення аудитором виконаної роботи	При оформленні результатів аудиту у машинограмах, таблицях, відомостях
МНА 14 "Інша інформація з фінансової діяльності, яка підлягає аудиту"	Характеризують інформацію разом з фінансовою звітністю	При складанні кон'юнктурних оглядів на достовірність інформації керівництва підприємств, корпорацій із оприлюдненими фінансовими звітами
МНА 15 "Аудит при електронній обробці даних"	Методичні рекомендації щодо проведення аудиту в умовах автоматизованої системи обробки інформації (АСОІ)	Для дослідження проектної документації з створення АСОІ, використання автоматизованого банку даних (АБД)
МНА 16 "Техніка проведення аудиту з використанням комп'ютерів"	Методика проведення аудиту з використанням нормативно-довідкової і фактографічної інформації АСОІ	При дослідженні баз даних АСОІ для аудиту фінансово-господарської діяльності
МНА 17 "Контрагенти замовника і аудит"	Взаємний контроль операцій і документів при проведенні аудиту	При складанні актів вивіряння взаєморозрахунків з контрагентами, банками та ін
МНА 18 "Використання висновків експертів при аудиті"	Види експертиз (технічні, графічні, екологічні, товарознавчі та ін), зміст і призначення їх	При залученні експертів з окремих питань фінансово-господарської діяльності
МНА 19 "Аудиторська вибірка"	Методичні прийоми несуттєвого статистичного дослідження	Для застосування теорії ймовірності

Найменування норм	Зміст норм	Використання норм
<p>МНА 20</p> <p>"Вплив електронної обробки даних на оцінку облікових систем і внутрішнього контролю"</p>	<p>Достовірність початкових і вихідних даних бухгалтерського обліку, передбачених проектною документацією із створення АСОІ, використання даних бухгалтерського обліку для внутрішнього контролю на підприємстві</p>	<p>Для автоматизації інформаційного забезпечення аудиту у реальному масштабі часу</p>
<p>МНА 21</p> <p>"Події, які відбулися у замовника після складання балансу і висновку аудитора"</p>	<p>Визначають відповідальність аудитора після складання висновку за даними балансу і подіями, які виникли при затвердженні фінансового звіту зборами акціонерів, директором</p>	<p>При внесенні змін до висновку аудитора або при розробці додаткових рекомендацій акціонерам, директорату щодо усунення негативних явищ у фінансово-господарській діяльності</p>
<p>МНА 22</p> <p>"Репрезентація керівництва щодо інформації, поданої аудиту"</p>	<p>Звернення аудиторів до адміністрації з проханням про надання письмових репрезентацій з окремих питань. Репрезентації керівництва як в усній, так і в письмовій формі є джерелом інформації для аудиту</p>	<p>Для уточнення, пояснення окремих показників фінансової звітності замовника</p>
<p>МНА 23</p> <p>"Оцінка аудитором можливості постійного функціонування підприємства"</p>	<p>Визначають критерії, за якими підприємство є банкрутом</p>	<p>При визначенні платоспроможності підприємства, його ліквідності та інших критеріїв можливого банкрутства підприємства</p>

Найменування норм	Зміст норм	Використання норм
МНА 24 "Висновки аудиторів спеціального призначення"	Рекомендації щодо аудиту з питань, які стосуються різних галузей знань	Для проведення комісійного аудиту фінансово-господарської діяльності
МНА 25 "Обґрунтованість і аудиторський ризик"	Достовірність інформаційного забезпечення і запобігання ризику	При дослідженні достовірності інформації, представленої аудитором з метою запобігання помилкам
МНА 26 "Аудит облікових оцінок"	Методичні рекомендації щодо контролю оцінки ресурсів підприємства-замовника, відображених в обліку	Для оцінки обліку матеріалів, основних засобів, інвентарю та обґрунтування достовірності їх
МНА 27 "Аудит перспективної фінансової інформації (бізнес-плану)"	Методи аналізу інформації з перспектив розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства-замовника	Для проведення перспективного аудиту фінансово-господарської діяльності (бізнес-плану)
МНА 28 "Аудиторський звіт"	Стандарт аудиторського звіту включає структуру висновку щодо проведеної перевірки фінансової звітності у цілому, балансу і звіту про фінансовий стан, відповідність їх чинному законодавству	При складанні висновку (акта) про результати проведеного аудиту фінансової звітності і балансу, адекватність їх бухгалтерському обліку і відповідність чинному законодавству
МНА 29 "Відповідальність аудитора"	Правовий захист і відповідальність аудитора при виконанні договірних зобов'язань	Додержання законодавства і виконання завдання (договору) на проведення аудиту

Аудиторська Палата України з метою порядку проведення та виконання аудиторських послуг розробляє національні стандарти аудиту. Вони ґрунтуються на законодавчих актах України про аудиторську діяльність і міжнародних нормах аудиту, що прийняті у світовій практиці. Основними концепціями з розробки національних стандартів, затверджених АПУ, є наступні нормативи:

1. Цілі і завдання проведення аудиту.
2. Договір на проведення аудиту.
3. Основні принципи, що регулюють аудит.
4. Планування аудиту.
5. Оцінка ризиків та вплив їх на аудиторські процедури.
6. Оцінка систем внутрішнього контролю.
7. Критерії суттєвості та достовірності.
8. Аудиторські свідчення.
9. Оцінка ризиків та вплив їх на аудиторські процедури.
10. Аналіз інформації.
11. Формування висновків аудиту.
12. Документальне оформлення аудиту.

13. Аудиторський висновок.
14. Використання матеріалів іншого аудитора.
15. Відповідальність аудитора за висновок.
16. Інформування клієнта.
17. Контроль якості роботи аудитора.
18. Використання комп'ютерної техніки в аудиті.
19. Роботи, супутні аудиту.
20. Вартість аудиторських робіт.

Повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів України затверджений рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.1998р. (табл. 1.3).

Застосування міжнародних та національних норм аудиту (стандартів) має велике значення і сприяє поліпшенню якості аудиту та активізації діяльності суб'єктів господарювання, достовірності відображення їх у бухгалтерському обліку та звітності.

*Таблиця 1.3. Перелік Національних нормативів аудиту*

Номери нормативів	Назва нормативу
1	Вимоги національних нормативів аудиту
2	Основні вимоги до аудиту
3	Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності
4	Договір на проведення аудиту
5	Контроль якості аудиторських послуг
6	Документальне оформлення аудиторської перевірки
7	Помилки та шахрайство
8	Перевірка дотримання підприємствами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України
9	Планування аудиту
10	Знання бізнесу клієнта
11	Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки
12	Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування
13	Аудит в умовах електронної обробки даних
14	Аудиторські докази
15	Ставлення аудитора до початкових залишків по рахунках обліку підприємства під час першої аудиторської перевірки
16	Аналітичні операції
17	Вибіркова перевірка
18	Аудит облікових оцінок
19	Споріднені сторони
20	Концепція дочого підприємства

Номери нормативів	Назва нормативу
21	Події, які мають суттєвий вплив на аудиторський звіт і відбуваються після дати складення фінансової звітності підприємства та аудиторського висновку
22	Інформація, яка надається аудитору керівництвом підприємства
23	Використання результатів роботи іншого аудитора
24	Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту
25	Залучення експертів
26	Аудиторський висновок
27	Інша інформація в документах, які стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства
28	Аудиторські висновки спеціального призначення
29	Оцінка перспективної фінансової інформації
30	Використання комп'ютерів в аудиті
31	Вплив системи електронної обробки даних на оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
32	Оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки

До **третього рівня** відносяться внутрішні стандарти (нормативи), що регулюють 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-правовою регулювання аудиторської діяльності відноситься інформація з внутрішньофірменного контролю якості аудиту

Суб'єкти внутрішньофірменного контролю повинні падати умови для забезпечення заходів якості аудиту (рис 1.2)

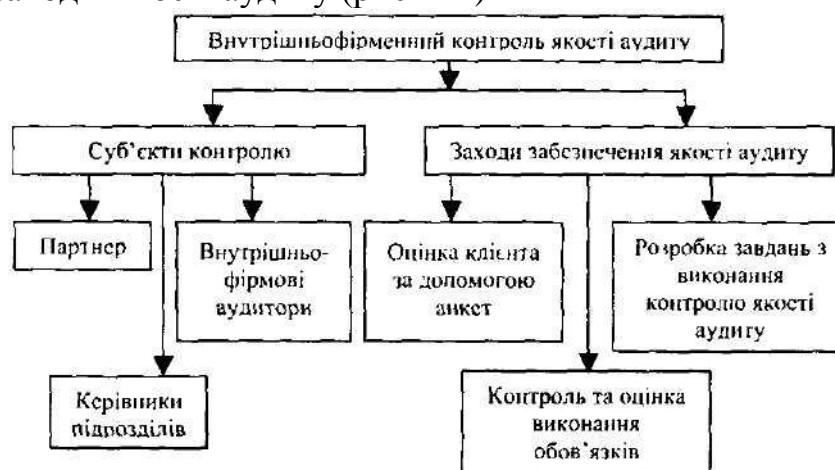


Рис. 1.2 Внутрішньофірменний контроль якості аудиту суб'єктами фінансово-господарської діяльності

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

### 1.2. Порядок укладення договору на проведення аудиту

Закон України "Про аудиторську діяльність" визначає право замовника на вільний вибір аудитора. Міжнародний досвід залишає право остаточного його вибору за аудитором.

Таким чином, незалежність аудитора при виборі клієнта є наслідком недооцінки принципу аудиторської діяльності в Україні.

Проте аудиторські фірми України мають вже досвід оцінки вибору замовника. Критерії оцінки узагальнюються у листку оцінки властивого ризику та ризику контролю, розробленого за зразком, що використовується у США та Великобританії (дод. 4).

Деякі фірми України інформацію про результати попереднього обстеження збирають шляхом опитування, що є підставою для подальшого вивчення замовника.

У національній практиці можливий конкурсний вибір аудиторських фірм замовником.

Роль замовника виконує держава, при цьому обов'язковим повинно бути попереднє обстеження замовника. До підписання договору на проведення аудиту повинен бути здійснений обмін листом між замовником та аудитором (дод. 5).

Лист між замовником і аудитором має важливе значення, оскільки це новий вид діяльності для України. Його потрібно використовувати з метою призначення особливостей аудиту, розподілу відповідальності між аудитором та замовником.



Рис. 1.3 Основні процедури здійснення укладання договору на проведення аудиту

Після вибору та схвалення клієнта укладається договір (дод. 6), на підставі якого можуть надаватись аудиторські послуги у вигляді консультацій.

Складання його регламентується Законом України "Про аудиторську

діяльність" (див. дод. 1).

У договорі визначаються наступні розділи:

- предмет і термін перевірки;
- обсяг аудиторських послуг;
- розмір і умови оплати;
- відповідальність сторін.

Нормативом 4 АПУ "Договір на проведення аудиту" визначена форма та зміст договору (дод. 7).

Процедури здійснення укладання договору на проведення аудиту наведено (рис. 1.3).

В аудиторській практиці на підприємствах України застосовують два підходи оформлення договорів:

- 1) генеральний договір (на проведення аудиту);
- 2) окремі незалежні один від одного договори на кожен вид послуг, що виконуються для одного замовника.

Слід відмітити, що національна практика рекомендує застосовувати другий підхід оформлення договору, щоб розділити відповідальність за аудит та інші послуги і визначити їх обсяг.

Згідно Закону України "Про аудиторську діяльність" (див. дод. 1, ст.23, п.2), аудитор повинен повідомити замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності. Тому, в договорі потрібно передбачити та конкретизувати порядок і форму надання такої інформації. Недоліки повинні повідомлятися листом до керівництва підприємства.

Замовник повинен підтвердити свою згоду щодо отримання необхідних документів від третіх осіб та надання пояснень у письмовій чи усній формі.

### **1.3. Планування проведення аудиту**

Згідно нормативу №9 АПУ "Планування аудиту" були закладені методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми, які спрямовані на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт.

Планування забезпечує своєчасне і ефективне виконання робіт.

Його завдання деталізують мету аудиту.

Деталізація мети стосується критеріїв достовірності звітності, до яких відносять:

- реальність існування активів та пасивів підприємства на дату складання бухгалтерського балансу;
- права та зобов'язання, зазначені у балансі;
- оцінка окремих статей балансу;
- перевірка і підтвердження повноти господарських операцій;
- наявність необхідних пояснень щодо складання звітності.

Ці завдання потребують подальшої деталізації відносно кожної статті фінансової звітності. Вона необхідна при складанні плану та програми аудиту. У процес планування складають два основних документи:

- 1) загальний план;
- 2) програму перевірки.



Зміст цих документів повинен враховувати вимоги нормативів аудиту. Норматив 9 "Планування аудиту" включає наступні розділи:

- вступ,
- планування аудиту,
- загальний план аудиту,
- аудиторську програму,
- зміни та уточнення у загальному плані аудиту та в аудиторській програмі.

Найголовнішою вимогою до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасні та ефективне виконання робіт.

Науковці С.Ф. Голов, С.Я. Зубілевич зазначають, що "планування — це визначення засобів для досягнення цілей аудиту".

Під час планування використовується наступна ін формація:

- умови договору (терміни, звітування перед клієнта ми, вартість оплати за послуги та інші);
- складаються і заповнюються анкети оцінки ризику;
- нормативно-правові документи, що регулюють аудит;
- наявність аудиторських доказів;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- облікова інформація підприємства;
- визначений рівень ризику та суттєвості.

Планування аудиту включає складання загального плану, розробку аудиторської програми, допомагає аудитору організувати працю, здійснити обстеження за роботою асистентів.

План розробляється таким чином, щоб в ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані повинен відобразитись перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються аудитором.

Складений план аудиту переглядається керівником підприємства, що підвищує якість та ефективність аудиту.

За розробку плану відповідає аудитор. При складанні плану аудитор повинен враховувати:

- умови контракту;
- уточнення інформації щодо складання договору;
- встановить вплив па результати перевірки законодавчої та нормативної бази з обліку та аудиту;
- з'ясувати умови, що потребують доцільності їх розкриття;
- оцінити рівень аудиторського ризику;
- врахувати правдивість аудиторських доказів.

У загальному плані повинні відобразитись ключові завдання:

- схвалення замовника та укладання договору;
- огляд результатів попереднього аудиту;
- аналіз звітності;
- аудиторські процедури;
- тотожність синтетичного та аналітичного обліку згідно зведених

документів та реєстрів;

- співставлення бухгалтерського обліку із системою внутрішнього контролю на підприємстві;
- коригування програми з урахуванням виявлених недоліків та зон ризиків.

Після укладення договору розпочинаються роботи першого рівня планування. При цьому визначаються конкретні виконавці з урахуванням професійного рівня персоналу та його зайнятості.

Під час призначення виконавців враховується: кількісний та якісний склад, а також терміни і види робіт. На першому етапі планування розробляється попередній бюджет часу.

Для розрахунку бюджету часу приймається до уваги попередня оцінка властивого ризику та ризику контролю, рівня суттєвості та попередній досвід.

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту.

*Програма аудиту* ~ це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкту, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

Аудиторська програма включає:

- 1) тестування операцій;
- 2) аналітичні процедури;
- 3) тестування статей балансу.

Тестування операцій необхідне для виявлення помилок і порушень, що впливають на правильне відображення показників фінансової звітності.

Аналітичні процедури є важливим засобом аудиторської перевірки. Це — способи перевірки, що використовуються для:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- скорочення обсягу тестів.

Тестування статей балансу базується на даних Головної книги. Їх основними завданнями є:

- підтвердження сум з рахунків дебіторів і кредиторів;
- перевірка грошової наявності у касі та на рахунках у банку;
- з'ясування відхилень у результаті перевірки бухгалтерських даних господарських операцій та результатів аудиторської перевірки.

Основними вимогами змісту аудиторських програм, встановлених аудиторською фірмою є:

- з'ясування змісту програм;
- встановлення термінів їх перевірки;
- отримання інформації для виконання кожної аудиторської процедури.

В результаті необхідності програма коригується. Узагальнення результатів планування аудиту оформлюється запискою, що включає:

- оцінку властивого ризику на підприємстві;

- оцінку ефективності внутрішнього контролю та ризику контролю;
- склад аудиторської групи;
- використання внутрішніх аудиторів;
- терміни виконання аудиту;
- дату завершення аудиту.

Складання типових програм з допомогою Аудиторської Палати України буде сприяти здійсненню якості та ефективності аудиторських перевірок.

#### **1.4. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті**

Згідно міжнародних стандартів аудиту №6 "Оцінка ризику і внутрішній контроль аудиту", №25 "Обґрунтованість І аудиторський ризик", а також національних стандартів України №32 "Оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки" визначаються методичні рекомендації щодо оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиту .

Про актуальність аудиторського ризику свідчить те, що в міжнародних нормативах №6 і №25 та в національному нормативі" №32 розглядаються його складові частини і методика розрахунку.

*Мета нормативів* — визначити повне поняття ризику і тестування системи внутрішнього контролю, оцінки ризиків з метою розробки процедур аудиту.

Щоб оцінити аудиторський ризик, необхідно аудитору виконати роботу на проведення аудиту з найменшим допуском помилок і забезпечити ефективність аудиторської перевірки.

Особливо важливе вивчення аудиторського ризику при аудиті зон ризику, коли оцінюються найбільш значні позиції об'єкту перевірки з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Зони розраховуються з усіх напрямків аудиторської перевірки.

Загальний аудиторський ризик включає: властивий ризик, ризик контролю І ризик виявлення помилок.

*Властивий ризик* - це ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства та наявністю виявлених помилок

при перевірці бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що виникають під дією зовнішніх та внутрішніх факторів.

Властивий ризик оцінюється на підготовчому етапі, коли аудитор знайомиться з підприємством. Ризик контролю визначається системою бухгалтерського обліку та системою внутрішнього контролю.

Згідно міжнародного нормативу 25 *ризик контролю* — це побоювання з приводу того, що можливо недостовірна інформація не буде виявлена чи своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю.

Ризик системи бухгалтерського обліку залежить від помилок, що допускаються у результаті документування господарських операцій, невірного відображення їх у регістрах обліку при складанні фінансової звітності. Це дає змогу підтвердити, що система обліку не ефективна і не надійна. Такі помилки у системі обліку виникають, коли часто змінюється

законодавство чи нормативні документи. Така ситуація погребує доброзичливого відношення, збільшує обсяг робіт, і в результаті можуть виникати помилки із-за нерозуміння нормативних та законодавчих актів.

Для оцінки розміру ризику системи бухгалтерського обліку аудитор повинен вивчити характер діяльності підприємства замовника; кваліфікацію робітників бухгалтерії; рівень знань працівників облікового персоналу та розподіл посадових обов'язків між ними.

Ризик системи бухгалтерського обліку також залежить від помилок, виявлених у попередній аудиторській перевірці.

Виявлення помилок значить, що на підприємстві знижується рівень довіри до системи обліку.

При аудиті необхідно більше уваги звертати на статті балансу з високим ризиком.

Ризик системи внутрішнього контролю з'ясовує, що існуюча система контролю на підприємстві не може виявити допущені помилки в системі обліку чи їх попередити.

На підготовчому етапі аудитор вивчає:

- порядок обробки облікових даних на підприємстві;
- ведення внутрішнього контролю;
- методику здійснення внутрішнього контролю. Складові частини

внутрішнього контролю включають:

- організаційну систему внутрішнього контролю;
- систему документування та Інформації;
- матеріальні засоби захисту;
- штат;
- систему спостереження.

Складовою частиною аудиторського ризику є ризик виявлення (не виявлення) помилок.

*Ризик виявлення помилок* — це частка погрішності, встановлена при проведенні аудиторської перевірки, яку аудитор може допускати при діючих на підприємстві системах обліку і внутрішнього контролю з урахуванням вимог забезпечення якості перевірки та нормативів з аудиту.

У міжнародному стандарті №25 "Матеріальність і аудит ризику" відзначено, "що деякий ризик виявлення буде завжди присутнім і тоді, коли аудитор буде обстежувати 100% залишків на рахунках".

Цей ризик аудитор встановлює для себе сам. Він тісно пов'язаний з ризиком системи обліку і внутрішнього контролю. Чим вище ризик обліку і контролю, тим менший ризик виявлення помилок. Це означає, що аудитор повинен запланувати і виконати значний обсяг незалежних процедур. Якщо ризик контролю і власний ризик не

залежать від аудитора, і він не може на нього вплинути, то ризик виявлення помилок є результатом аудиторської перевірки якості роботи аудитора. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тому він повинен зробити все необхідне, щоб звести ризик "виявлення" помилок до мінімуму.

Для цього необхідно вибрати вірний спосіб одержання аудиторських документів і провести більшу кількість аудиторських процедур. Найбільш достовірними вважаються докази, одержані самим аудитором.

Досвід роботи аудиторів України незначний, тому використовується зарубіжний досвід, розраховуючи, що при надійних системах обліку і внутрішнього контролю встановлюється високий поріг виявлення помилок. Це дозволяє зберегти обсяг аудиторських процедур, тестів і зосередити увагу на ділянках, пов'язаних з найбільшим ризиком.

Ризик "виявлення" помилок поділяється на:

- 1) ризик аналітичного огляду;
- 2) ризик неефективності тестового контролю.

Ризик розраховується на підготовчому етапі. Він не є постійною величиною і може змінюватись на протязі аудиторської перевірки. При цьому аудитор коригує його величини.

Єдиної методики визначення величини аудиторського ризику не існує. Кожною фірмою чи аудитором проводяться самостійно розрахунки ризику.

По даним зарубіжного досвіду допустимою величиною загального аудиторського ризику є величина, що визначається межею від 1 до 5%. Значення загального аудиторського ризику, наприклад, для Великобританії дорівнює 5%.

Вибираючи методику розрахунку аудиторського ризику аудитор повинен визначити:

- термін перевірки;
- характер діяльності клієнта;
- попередні підсумки перевірки.

Звідси можливо визначити модель розрахунку аудиторського ризику:

$$AR = IR \cdot KR \cdot DR$$

де  $AR$  — аудиторський ризик;  $IR$  — властивий ризик;  $KR$  — ризик контролю;  $DR$  — ризик виявлення помилок.

Дану модель аудиторського ризику можна деталізувати.

Для визначення загальної величини аудиторського ризику можна застосовувати ризик аналітичних процедур ( $PR$ ).

При цьому модель визначення загального аудиторського ризику буде мати наступний вигляд:

$$AR = IR \cdot KR \cdot PR \cdot QR$$

де  $PR$  - ризик застосування аналітичних процедур;  $QR$  — ризик тестування підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку та господарських операцій.

Ризик тестування складається ще з двох елементів — ризику вибіркового дослідження ( $WR$ ) та ризику, не пов'язаного з вибірковою дослідженням ( $NR$ ).

Остаточний вигляд моделі буде мати вигляд:

$$AR = IR \cdot KR \cdot PR \cdot WR \cdot NR$$

У практичній діяльності модель аудиторського ризику застосовується по

різному.

Аудитори зацікавлені у найнижчих значеннях аудиторського ризику ( $AR \rightarrow 0$ ).

Якщо властивий ризик ( $IR \rightarrow 1$ ) та ризик контролю ( $KR \rightarrow 1$ ), тим нижче повинен бути ризик виявлення помилок ( $DR \rightarrow 0$ ).

При кількісній оцінці компонентів ризику необхідно визначити наступні критерії:

- властивий ризик та ризик контролю не можуть дорівнювати 0 (тобто  $TR_{не=0}$  і  $KR_{не=0}$ ), тому аудитори не можуть покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку;
- ризик невиявлених помилок ніколи не може дорівнювати 0 ( $DR_{не=0}$ );
- в умовах високого властивого ризику та ризику контролю ( $IR \rightarrow 0$ ,  $CR \rightarrow 0$ ) аудитор має значні шанси зробити правильний висновок ( $DR \rightarrow 0$ ,  $AR \rightarrow 0$ ).

Якщо аудиторська перевірка проведена аудитором не на достатньому рівні, то значення аудиторського ризику буде складати більше 50%.

*Наприклад:*

властивий ризик = 0,8;

ризик контролю = 0,9;

ризик виявлення = 0,8;

аудиторський ризик =  $0,576(0,8 \times 0,8 \times 0,9)$ , тобто  $>50\%$ .

Ризик виявлення помилок розраховується па підставі наступної формули:

$$DR = \frac{AR}{IR \cdot KR}$$

Крім кількісної оцінки ризику застосовується інший підхід. Компоненти ризику визначаються як "низький", "середній", "високий".

Залежність між компонентами аудиторського ризику наведена у табл. 1.4.

*Таблиця 1.4*

*Залежність між компонентами аудиторського ризику*

Властивий ризик (IR)	Ризик контролю (KR)	Ризик невиявлення помилок (DR)	Аудиторський ризик (AR)
Низький	Низький	Високий	Високий
Низький	Середній	Середній	Високий
Середній	Середній	Середній	Середній
Пизький	Пизький	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	Низький

Дані табл. 1.4 показують: якщо вплив зовнішніх факторів па можливість помилок у звітності незначний (IR оцінений як низький), система внутрішнього контролю достатня і функціонує ефективно (KR оцінений як низький), то ризик не виявлення помилок буде високим (DR високий), аудиторський ризик при цьому теж буде високий.

У результаті перевірки фінансової звітності аудитор оцінює виявлені ним помилки. Вони бувають *суттєвими* (матеріальними) і *несуттєвими* (нематеріальними).

Згідно національного нормативу №11 АПУ "Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки" розглядаються аудитором докази, що мають суттєве значення для достовірності висновків аудиту фінансової звітності.

Аудитор, оцінюючи рівень відповідності зовнішньої звітності реальній дійсності, використовує поняття "матеріальність".

На думку американських вчених, помилки у фінансовому обліку та внутрішньому аудиті або пропуски у звітності вважаються матеріальними (важливими), якщо у результаті цього користувачі даної звітності будуть дезорієнтовані під час прийняття своїх рішень або понесуть збитки.

Розрізняють три основних рівня матеріальності помилок і пропусків.

До **першого рівня** відносять помилки і пропуски, суми яких незначні та не впливають на остаточне рішення користувача цієї інформації. Такі помилки та пропуски у звітності вважаються нематеріальними (непринциповими, несуттєвими).

Помилки та пропуски, що впливають на прийняття рішень користувачем бухгалтерською звітністю відносять до **другого рівня** матеріальності. Не зважаючи на це, внутрішня звітність у цілому об'єктивно відображає реальну дійсність. Наприклад, аудитор при перевірці виписки банку на кінець звітного періоду встановив невідповідність суми грошових коштів на поточному рахунку їх сумі, показаній у балансі. Виявлена помилка є матеріальною.

До **третього рівня** матеріальності відносять такі помилки та пропуски в обліку і внутрішній звітності, через які неможливо визнати достовірність та об'єктивність усієї звітної інформації у цілому. Використовуючи таку інформацію, можна прийняти неправильні рішення.

Встановивши третій рівень матеріальності помилок, аудитор у висновку відображає негативну думку стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Рівень матеріальності помилок та пропусків застосовується у міжнародній практиці аудиту.

Розрізняють наступні етапи практичного використання рівня матеріальності:

- 1) попередній розрахунок максимально допустимої суми помилок та пропусків в обліку для об'єктів, що тестуються;
- 2) розподіл загальної максимально допустимої величини помилок між елементами всередині об'єкта, що тестується;
- 3) визначення через тестування облікових і звітних даних фактичної величини допущених помилок за окремими елементами;
- 4) узагальнення фактичної величини помилок і пропусків на об'єкті, то тестується;
- 5) порівняння попередньо розрахованої допустимої величини та

пропусків (етап 1) з фактично встановленою (етап 4) та підсумковим заключенням.

**На першому етапі**, на основі професійного досвіду та попереднього аналізу фінансової звітності, аудитор визначає допустимі межі помилок і пропусків, наявність яких не дезорієнтує користувачів інформацією.

Помилки, що знаходяться нижче мінімальної межі, вважаються нематеріальними, а ті, що вище максимальної межі, вважаються матеріальними та розцінюються у залежності від першого чи другого рівня матеріальності. Якщо помилка знаходиться у середині вказаних меж, то аудитору потрібне додаткове залучення інформації та більш детальний її аналіз з метою віднесення виявленої помилки до матеріальної чи нематеріальної. Чим нижче межі допустимої величини помилок, тим більша Інформаційна база необхідна аудитору для тестування.

При визначенні таких меж аудитор здійснює індивідуальний підхід до кожного клієнта, визначає критерії для розрахунку меж допустимої помилки.

Слід відмітити, що не можливо встановити для всіх підприємств загальну величину максимально допустимої помилки незалежно від розмірів активів та пасивів балансу підприємства.

Аудиторські фірми самостійно розробляють основні положення по застосуванню критерію матеріальності на практиці, а також по визначенню меж максимально допустимих помилок і пропусків.

Використовуючи інформацію фінансової звітності та результати попередніх аудиторських перевірок, аудитор розраховує вартісну величину межі фактично допустимої помилки відносно кожного клієнта.

На **другому етапі** аудитор розподіляє загальну величину межі максимально допустимої помилки між елементами всередині вибраного критерію.

У даному випадку аудитор визначає верхню та нижню межу оборотних активів, розподіляє їх між статтями всередині даного розділу. Спочатку аудитор може визначити верхні та нижні межі допустимої помилки для таких статей розділу балансу "Оборотні активи", як запаси; дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; грошові кошти та їх еквіваленти.

На **третьому етапі** аудитор визначає декілька основних циклів і тестує господарські операції та статті балансу у кожному із них. Наприклад, аудитор вибирає для тестування статтю балансу "Запаси". Спочатку він визначає, чи всі виробничі запаси були оприбутковані па склад та відображені в аналітичному та синтетичному обліку. Аудитор здійснює вибірку прибуткових документів по виробничим запасам та з'ясовує ступінь повноти відображення інформації в ній. На основі репрезентивних вибірок визначається значення фактичних помилок, які сумуються та переносяться за допомогою статистичних методів на всю сукупність, що вивчається.

Припустимо, що у результаті перевірки по рахунку "Виробничі запаси" аудитор виявив перевищення облікових даних на 23500 грн. над їх реальною величиною. При цьому було досліджено первинних документів і реєстрів



бухгалтерського обліку по операціях з виробничими запасами на суму 230000 гри., а загальне значення тестуємої сукупності склало 1170000 гри. У результаті розрахунків фактична помилка по рахунку «Виробничі запаси» складе 119543 гри. (23500 : 230000 x 1170000).

Це один найбільш Із простих способів перенесення виявленої фактичної помилки па всю вивчаєму сукупність. Отримані дані відображені у табл. 1.5.

На четвертому етапі аудитор узагальнює суму помилок по всім статтям, що підлягали тестуванню (див. табл. 1.5).

**На п'ятому етапі** загальна сума фактичної помилки (139643 грн.) порівнюється з попередньою, визначеною за мінімальною (108950 грн.) та максимальною межою (217900 грн.).

У зв'язку з тим, що фактична помилка, розрахована у результаті тестування більша мінімальної межі та менша максимальної межі, аудитору необхідно розширити інформаційну базу тестування з метою збирання допоміжних фактів про ступінь достовірності даних по розділу балансу "Оборотні активи".

Таблиця 1.5

**Узагальнення фактичних результатів, отриманих після тестування (грн.)**

Назва критеріїв окремих статей розділу балансу «Оборотні активи»	Сума статей балансу, грн.	Мінімальна межа		Максимальна межа		Фактична помилка, розрахована у результаті тестування
		%	сума	%	сума	
1. Запаси	1755000	5	87750	10	175500	119543
2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	30000	5	1500	10	3000	1200
3. Дебіторська заборгованість за розрахунками	390000	5	19500	10	39000	18300
4. Грошові кошти та їх еквіваленти	4000	5	200	10	400	600
Разом по розділу II «Оборотні активи»	2179000	5	108950	10	217900	139643

У зв'язку з тим, що фактична помилка, розрахована у результаті тестування більша мінімальної межі та менша максимальної межі, аудитору необхідно розширити інформаційну базу тестування з метою збирання допоміжних фактів про ступінь достовірності даних по розділу балансу "Оборотні активи".

Якщо загальна сума фактичної помилки перевищує максимальну межу попередньої, то достовірність та об'єктивність зовнішньої звітності клієнта ставиться аудитором під сумнів (грошові кошти та їх еквіваленти).

У випадку, коли сума фактичної помилки по рахунку (дебіторська заборгованість за розрахунками) менше мінімальної межі максимально

допустимої помилки, тоді виявлені помилки та пропуски нематеріальні і баланс по даному рахунку відображає реальну дійсність.

Професійні стандарти у більшості країн не вимагають здійснення кількісної оцінки суттєвості. Оцінку допустимої помилки матеріальності розглядають: по абсолютній або відносній величині.

Серед кількісних підходів до оцінки суттєвості найбільш поширено використовуються відносні показники.

Це означає, що помилки до 5% не приймаються аудитором до уваги; більш 10% вважаються суттєвими і аудитор вимагає внесення виправлень до фінансової звітності.

Якщо помилки знаходяться в інтервалі від 5 - 10%, то рішення до їх суттєвості приймає аудитор.

Для фондомістких підприємств використовують загальний підсумок активів, а для інших підприємств

дохід від реалізації або підсумок оборотних активів, тобто тільки один базисний показник. Наприклад: по відношенню до показників звіту ф. 2 "Фінансові результати" можуть використовувати наступні показники:

- дохід від реалізації;
- прибуток до оподаткування (ПДВ);
- прибуток після оподаткування.

По відношенню до показників бухгалтерського балансу:

- загальна сума активів;
- підсумок оборотних активів;
- чистий оборотний капітал;
- акціонерний капітал.

При розрахунку суттєвості береться до уваги коливання базисного показника.

В аудиторській практиці України перша спроба застосування концепції суттєвості була здійснена в 1995 р. АПУ запропонувала таке визначення суттєвості: *суттєвість* — це протиріччя у показниках первинних документів, аналітичному обліку і звітності, що перевищують еквівалент 10\$ США у національній валюті України на день складання певних документів, а також розходження, які впливають на зміну показників первинних документів, аналітичного обліку, статей річного балансу та річної звітності і тягнуть за собою їх зменшення чи збільшення.

Цей підхід суперечить міжнародній практиці, яка розглядає суттєві помилки, визначені аудитором, від виправлення яких відмовився замовник.

Проблеми визначення і використання суттєвості в аудиторській практиці України пов'язані з відмінностями в організації обліку та аудиту. Основним споживачем звітності і результатів аудиту є податкова інспекція. Облік повністю підпорядкований системі оподаткування, тому слід вважати суттєвими всі розходження, що впливають на величину прибутку до оподаткування, а також інших показників, па підставі яких розраховуються діючі податки та обов'язкові платежі.

## **1.5. Питання для обговорення та самоперевірки**

1. Назвіть суб'єкти регулювання аудиторської діяльності.
2. Які обов'язки викочують професійні організації?
3. Порівняйте основні функції СА У та АПУ.
4. Назвіть вимоги до стандартів.
5. Як класифікуються стандарти аудиту?
6. Дайте визначення планування аудиторської діяльності.
7. Які складові тану та програми аудиторської перевірки?
8. Що ви розумієте під "суттєвістю"?
9. Назвіть етапи планування аудиторської перевірки.
10. Розкрийте методика визначення аудиторського ризику.
11. Визначте внутрішньогосподарський ризик та ризик контролю,
12. Назвіть об'єкти внутрішнього контролю.
13. На якому етапі аудиторської перевірки проводиться оцінка ефективності системи внутрішнього контролю?
14. Що потрібно встановити аудитору при перевірці системи внутрішнього контролю?
15. При яких умовах система внутрішнього контролю вважається ефективною?

## РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

### 2.1. Загальний огляд бухгалтерської звітності

Бухгалтерська звітність - завершальна стадія облікового процесу. Її показники характеризують фінансовий стан підприємства за звітний період. За даними бухгалтерської звітності проводиться аналіз активів, зобов'язань та власного капіталу. Тому, вивчення її пов'язано з такими дисциплінами як: "Фінансовий облік", "Фінансова звітність", "Аналіз господарської діяльності", в яких відображаються показники статей балансу, що має велике значення при аудиті фінансового стану підприємства.

Крім того, управління господарством потребує періодичного узагальнення і подання фінансової інформації для прийняття економічних рішень. Інформація про фінансову звітність необхідна державним органам для формування макроекономічних показників, тобто: своєчасності сплати податків і розподілу ресурсів, визначення національного доходу тощо.

Складовою частиною фінансової звітності є фінансові звіти.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом Міністерства фінансів України №87 від 31 березня 1999р., зареєстрованого у Міністерстві юстиції України №991/3684 від 21 червня 1999р., *фінансова звітність* визначена як бухгалтерська звітність, що відображає фінансовий стан підприємства і результати його діяльності за звітний період.

Більшість науковців-практиків проф. В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко визначають, що "фінансова звітність -це сукупність форм звітності, складених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття користувачем визначених ділових рішень.

*Мета фінансової звітності* — забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією з фінансового результату діяльності та фінансового стану підприємства. Звітність повинна задовольняти інтереси керівництва фірм, акціонерних компаній, комерційних партнерів, кредиторів підприємств, податкову інспекцію та громадськість, яким необхідна інформація про діяльність підприємства. Отримана інформація потрібна також для прийняття управлінських рішень.

Згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" суб'єкти підприємницької діяльності повинні надавати наступні види фінансової звітності: річну та квартальну.

*Річна звітність* включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки. Складові річної фінансової звітності подані в табл. 2.1.

Квартальна звітність складається з балансу та звіту про фінансові результати.

Таблиця 2.1

## Річна фінансова звітність підприємства та її складові

Зміст запису	Складові річної фінансової звітності				
	Баланс	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки
Усі підприємства (крім бюджетних організацій, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва)	+	+	+	+	+
Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	+	+	-	-	

Особливістю складання фінансової звітності підприємств малого підприємництва та представництв іноземних суб'єктів є те, що вони складають квартальну та річну звітність по спрощеній формі звітності, тобто звітність складається з двох форм: балансу і звіту про фінансові результати. Крім того, складається консолідована звітність. Це — звітність групи підприємств подана як фінансова звітність єдиного підприємства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом міністрів України.

Фінансова звітність повинна мати такі якісні характеристики:

- зрозумілість, тобто доступність для розуміння користувачам;
- доречність - вплив на економічні рішення користувачів, оцінку теперішніх, майбутніх подій, прогнозування результатів діяльності та інші якісні характеристики;
- надійність - у представлений звітності не повинно бути суттєвих помилок і викривлень.

Фінансова звітність повинна бути достовірною, її достовірність забезпечують такі вимоги:

- повнота відображення всіх фактів господарського обліку та своєчасне їх відображення;
- повна готовність до визнання в бухгалтерському обліку витрат та зобов'язань, ніж можливих доходів та активів, не допускаючи створення прихованих резервів;
- суворота державна регламентація;
- простота, ясність і доступність. Вищевказані вимоги подані на рис. 2.1.



Рис. 2.1 Вимоги фінансової звітності

Згідно стандарту БО-І "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого Наказом МФУ від 31.03.99р. №87 визначається мета, склад та вимоги до розкриття та визначення її елементів.

Норми цього Положення - застосовуються до фінансової звітності на підприємствах усіх форм власності.

Фінансова звітність відображає статті активів, капіталу та зобов'язань.

Стаття звітності відповідає таким критеріям:

- достовірність відображення надходження або вибуття основних та оборотних коштів по кожній статті;
- визначення достовірності оцінки статті.

*Звітним періодом* для складання звітності є календарний рік. Баланс складається на кінець останнього дня звітного періоду, а проміжна (місячна, квартальна) звітність — наростаючим підсумком з початку звітного року.

Якісна характеристика фінансової звітності полягає в тому, що її інформація повинна бути дохідлива і розрахована на користувачів, зацікавлених в ній.

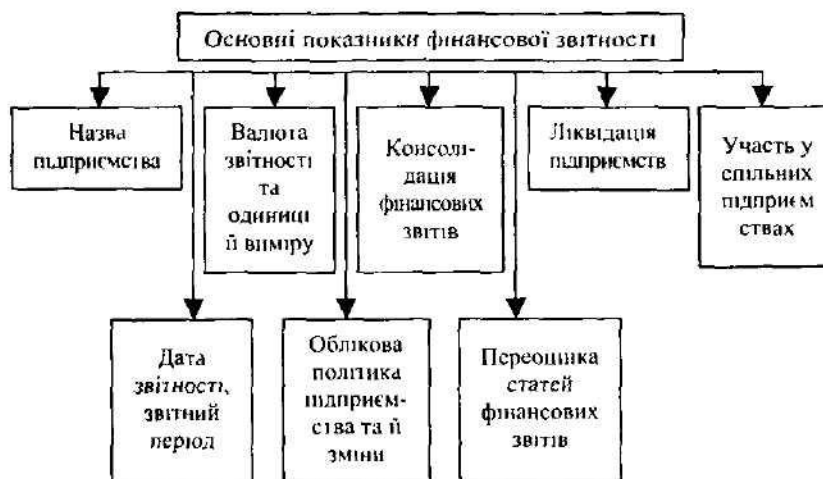
Вона повинна містити таку інформацію, яка дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події.

За допомогою показників звітності порівнюються фінансові звіти підприємства за різні періоди та звіти по різних підприємствах.

Показники фінансової звітності подані на рис. 2.2.

У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка відсутня у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями;
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності.



*Рис. 2.2 Показники фінансової звітності підприємств*

Стандарт БО 2 "Баланс" складається із чотирьох розділів. Перший розділ - "Загальні положення".

Цим стандартом визначається зміст, форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка відсутня у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями;
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності.

Стандарт БО 2 "Баланс" складається із чотирьох розділів. Перший розділ - "Загальні положення".

Цим стандартом визначається зміст, форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

У другому розділі "Визначення статей балансу" відображається поняття про показники, які містяться у стандарті БО 2 "Баланс".

У третьому розділі "Зміст статей балансу" розглядається інформація про джерела формування кожної статті та кінцевий показник звітного періоду.

У четвертому розділі визначається "Оцінка та розкриття статей балансу".

Положення (стандарт) БО 3 "Звіт про фінансові результати" складається з п'яти розділів.

У першому розділі "Загальні положення" визначається зміст і форма "Звіту про фінансові результати" та загальні вимоги до розкриття його статей.

Норми цього Положення стосуються звітів про фінансові результати підприємств, організацій, інших юридичних осіб усіх форм власності, крім банків та бюджетних установ.

У другому розділі "Визначення доходів і витрат" відображається дохід підприємства.

Витрати визначаються у "Звіті про фінансові результати" в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань.

У третьому розділі "Визначення прибутку (або збитку) за звітний період" відображається чистий прибуток (збиток) звітного періоду.

У четвертому розділі "Елементи операційних витрат" дається пояснення і розшифровка елементів операційних витрат.

У п'ятому розділі "Розрахунок показників прибутковості" подається пояснення про те, що розділ звіту "Про фінансові результати" заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Звіт "Про фінансові результати" має три розділи;

- у першому розділі "Фінансові результати" визначається чистий прибуток (або збиток) звітного періоду;

- У другому розділі "Елементи операційних витрат" відображаються елементи операційних витрат на виробництво, збут й інші втрати;

- у третьому розділі "Розрахунок показників прибутковості акцій" розраховується продаж акцій, їх середньозважена кількість, прибуток на одну акцію, розрахунок середньорічної кількості акцій і сума дивідендів па одну акцію та порядок їх розрахунку. Стандарт БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" складається з шести розділів.

У першому розділі стандарту "Загальні положення" визначається зміст і форма "Звіту про рух грошових коштів" та загальні вимоги до розкриття його статей.

У другому розділі стандарту "Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності" визначаються шляхом коригування прибутку або збитку від звичайної діяльності, суми змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю.

У третьому розділі стандарту "Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності" відображається рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності, суми грошових коштів від продажу акцій, основних засобів, нематеріальних активів, дочірніх підприємств та інші надходження, а також виплати грошових коштів для придбання акцій, основних засобів та інших нематеріальних активів.

У четвертому розділі стандарту "Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності" визначається рух грошових коштів, пов'язаних з фінансовою діяльністю; надходження та використання грошових коштів від розміщення та викуплення випущених акцій та інші надходження грошових коштів.

У п'ятому розділі стандарту "Зміна величини грошових коштів за звітний період" надається різниця між сумою грошових надходжень та видатків, залишок грошових коштів на початок та на кінець року.

У шостому розділі стандарту "Розкриття інформації про рух грошових коштів" розкривається зміст інформації з руху грошових коштів.

У примітках до фінансової звітності наводиться наступна інформація:

- склад грошових коштів;



- склад статей "Інші надходження" та "Інші платежі";
- не грошові операції інвестиційної діяльності;
- наявність залишку грошових коштів на кінець звітної періоду.

Звіт про рух грошових коштів складається з трьох розділів.

Для складання вищевказаного звіту використовують показники балансу, звіту про фінансові результати та дані аналітичного обліку.

У першому розділі звіту "Про рух грошових коштів" відображаються дані за звітний та попередній період по надходженню та видатку грошових коштів.

В даному розділі звіту по вищевказаних показниках відображається рух грошових коштів, сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, коригування на амортизацію необоротних активів, збільшення або зменшення забезпечень оборотних активів, збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць, витрати майбутніх періодів, чистий рух коштів від операційної діяльності.

У другому розділі звіту відображається реалізація фінансових інвестицій, необоротних активів, придбання інвестицій, інші платежі, чистий рух коштів від інвестиційної діяльності.

У третьому розділі звіту відображаються:

- надходження власного капіталу;
- отримані позики;
- погашені позики;
- сплачені дивіденди;
- чистий рух коштів від фінансової діяльності;
- чистий рух коштів за звітний період;

залишок коштів на початок та кінець року. Стандарт БО 5 "Звіт про власний капітал" складається із трьох розділів: "Загальні положення", "Зміст статей звіту про власний капітал", "Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів".

У першому розділі стандарту визначається зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітної періоду.

У другому розділі відображається залишок на початок і на кінець звітної року по власному капіталу, переоцінка активів, сума чистого прибутку, збільшення статутного капіталу, зменшення власного капіталу підприємства, підсумки змін у складі власного капіталу.

У третьому розділі розкривається загальна кількість та номінальна вартість акцій, сума коштів, одержаних у ході передплати на акції, сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, накопичення суми дивідендів.

У звіті "Про власний капітал" відображаються види капіталу (статутного, пайового, резервного, не-оплаченого та вилученого капіталу, а також нерозподіленого прибутку).

Крім того, у даній звітній формі відображається залишок капіталу на початок року, його коригування, переоцінка активів, чистий прибуток за

звітний період, розподіл прибутку, внески учасників, вилучення капіталу та залишок його на кінець звітного періоду.

Отже, аудит показників форм бухгалтерської звітності сприяють забезпеченню її законодавчого та нормативного регулювання, запобіганню негативним ризикам та банкрутству.

## 2.2. Основні етапи проведення аудиторської перевірки

У процесі розвитку аудиторської діяльності відбувається еволюція методики та техніки аудиту, його переорієнтації із виявлення помилок, зловживань, шахрайств на підтвердження законності, об'єктивності фінансової звітності. Викриття шахрайства не є метою аудиторської перевірки і розглядається аудиторською фірмою чи аудитором лише як одна з причин помилок у фінансовій звітності. Аудиту підлягають зони підвищеного ризику, тому при аудиті розглядаються лише помилки, що суттєво впливають на рішення користувачів.

На керівництво аудиторських фірм та незалежних аудиторів, що здійснюють аудиторську перевірку, покладена відповідальність за організацію ефективної системи внутрішнього контролю.

Основні етапи проведення аудиту представлені у наступному вигляді (рис.2.3.; табл. 2.2).

Етапи проведення аудиту					
I етап	II етап	III етап	IV етап		V етап
Підготовчий етап	Укладення договору на здійснення аудиту	Планування	Процес аудиторської перевірки		Підготовка аудиторського висновку та його підписання (заключний етап)
		Вивчення системи внутрішнього контролю, уточнення аудиторського ризику та стратегії аудиту, розробка плану та програми аудиту і витрат часу	Здійснення аудиту, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегія низького ризику	Заключні процедури

Рис. 2.3 Основні етапи проведення аудиту

### План аудита

Етапи аудита	Зміст робіт	Джерела інформації	Строки виконання
Підготовчий	Знайомство з підприємством клієнта; попередня оцінка аудиторського ризику та його компонентів; попередній вибір стратегії аудиту та об'єму робіт; вирішення питання про можливість перевірки; вирішення питань договору; обмін з клієнтом листом-зобов'язанням	Преса; взаємопов'язана сторона; третя сторона; фінансова звітність; бесіди з керівництвом і персоналом; попередній аудитор; матеріали попереднього аудиту; юридична документація клієнта	15.03.00
Укладення договору на здійснення аудиту	Заклучення договору	Документи та інформація	16.03.00
Планування	Вивчення системи ВК; уточнення аудиторського ризику та його компонентів; уточнення стратегії аудиту та об'єму робіт; розрахунок суттєвості; розробка плану та програми аудиту; розрахунок бюджету витрат часу	Опитування персоналу; спостереження; попередній аудитор; документи обліку та управління; вимога до організації системи ВК; матеріали попереднього аудиту	17.03.00 – 19.03.00

Етапи аудита	Зміст робіт	Джерела інформації	Строки виконання
Перевірка: – стратегія підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку;	Збір аудиторських свідчень; документування перевірки; оцінка аудиторських свідчень; оцінка зразка вибірки; коригування програми аудиту; виконання програми; тестування контрольних процедур;	Спостереження; опитування; інвентаризація; перерахунки; документи попереднього аудиту; запитні відповіді; угоди, контракти; облікова документація клієнта; вимоги до системи ВК;	20.03.00 – 22.03.00
– стратегія низького ризику контролю	підтвердження правильності обраної стратегії; у разі не підтвердження здійснюється зміна запланованого об'єму тестів підтвердження; збір аудиторських свідчень згідно переглянутого або запланованого об'єму; документування перевірки; оцінка свідчень	облікова документація клієнта; результати тестування; документи попереднього аудиту; результати перевірки; юридична документація клієнта	23.03.00 – 26.03.00

Етапи аудита	Зміст робіт	Джерела інформації	Строки виконання
Заключий етап	Групування виявлених помилок; формування робочого листа можливих виправлень; аналіз суттєвості не виправлених помилок; перевірка узгодженості показників після виправлень; оцінка можливості підприємства продовжувати свою діяльність; оформлення контрольного листа завершення аудиту; вибір аудиторського заключення і формування аудиторського звіту; підпис акта прийому-здачі аудиторського заключення	Кішечний варіант звітності; підсумки аудиту; аудиторські свідчення; протоколи зустріч з клієнтом; протоколи обговорення результатів аудиту; доповідна записка про незавершені процедури	27.03.00- -29.03.00

У процесі здійснення кожного етапу аудиторської перевірки необхідно визначити вибіркові дослідження, ретельно спланувати забезпечення виконання всіх процедур з метою можливості написання невірною висновку.

На першому етапі, що передуює складанню договору, аудиторська перевірка потребує попереднього ознайомлення з підприємством-клієнтом та зумовлених нею

особливостей. При цьому ознайомлення слід починати з вивчення установчих документів: статуту, протоколів засідань засновників чи акціонерів, з метою чіткого визначення основних напрямків аудиторської перевірки, аудитор проводить бесіди з керівником підприємства. Він повинен ознайомитись з основними показниками звітності, що допоможе встановити масштаби діяльності підприємства-клієнта, її результати за період, що підлягають перевірці. Аудитору необхідно скласти свою власну, незалежну думку про клієнта.

У період ознайомлення з підприємством-клієнтом аудитору потрібно також визначити обсяг господарських операцій та кількість первинних та зведених документів, що підлягають суцільній перевірці. Велике значення має; вивчення зв'язків підприємства з постачальниками, покупцями, замовниками, установами, дотримання господарських договорів та своєчасності розрахунків між ними.

На даному етапі аудитор встановлює обсяг аудиторської перевірки та її тривалість.

Визначивши обсяг перевірки, на другому етапі, при складанні договору па здійснення аудиту, розраховується вартість.

Норматив 4 АПУ враховує особливості законодавства, традиції, що склались у господарській діяльності та документальному оформленні в Україні.

Послідовність здійснення процедури укладання угоди з аудиту наведена на рис. 2.4.

У міжнародній практиці рекомендується складати окремі, незалежні один від одного договори на кожен вид послуг, що виконуються для конкретного замовника.



*Рис.2.4 Послідовність здійснення процедури укладання угоди з аудиту у міжнародній та аудиторській практиці України*

Аудиторська практика України застосовує: два підходи оформлення договорів:

- 1) генеральний договір на проведення аудиту та інших послуг, що документується додатками до генерального договору;
- 2) окремі договори на кожен вид послуг, що виконуються для одного замовника.

Вимоги до змісту договору па проведення аудиту згідно нормативу 4 АПУ зведені у дод. 7.

Третім етапом проведення аудиту є обов'язкове планування, яке забезпечує ефективне виконання робіт та визначає засоби щодо досягнення цілей аудиту.

Завдання аудиту деталізують мету аудиторської перевірки, яка визначає незалежну думку щодо критеріїв достовірності фінансової звітності, а саме:

- 1) наявність активів та пасивів підприємства на дату бухгалтерського балансу;
- 2) визначення прав і зобов'язань, зазначених у балансі;
- 3) оцінку і розподіл — прийоми оцінки, передбачені стандартами обліку та обліковою політикою підприємства, а звітність відображає реальність інформації, що відбувається протягом звітного періоду;
- 4) повноту відображення інформації;
- 5) перевірку правильності заповнення форм звітності та їх розкриття за окремими розділами (частинами);
- 6) наявність необхідних пояснень, визначених чинним законодавством;
- 7) порівняння різних форм звітності щодо їх відповідності.

Програма аудиторської перевірки є необхідною умовою успішного виконання плану аудиторських робіт.

У ній визначаються завдання, які треба з'ясувати при проведенні аудиту конкретного об'єкту. До цих завдань слід віднести: підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, процедури перевірки для виконання поставлених завдань, термін проведення аудиту, обсяг перевірки, індекс

робочих документів тощо.

Програма повинна бути детальною, використовуватися як інструкція для асистентів та для контролю правильності виконання робіт (табл. 2.3).

Прикладом програми аудиту може бути перевірка кредиторської заборгованості.

Таблиця 2.3

**Програма аудиту кредиторської заборгованості**

Задачі перевірки	Процедури перевірки	Об'єм перевірки	Докази	Виконавці	Строк проведення
1. Оцінка системи ВК	1. Ознайомлення з основними напрямками розрахунків на підприємстві (види, форми розрахунків)	Суцільна	Договори, контракти, форми №1, 1-Б	Старший аудитор	15.03.00-16.03.00
	2. Визначення правильності ведення розрахунків в залежності від операцій у відповідності з чинним законодавством	Суцільна	Головна книга, баланс, звіти, журнал №3	Старший аудитор, асистент	17.03.00-20.03.00
	3. Розгляд класифікації заборгованості, наявність безнадійної заборгованості, виявлення поточних та довгострокових зобов'язань, а також непередбачених.	Суцільна	Баланс, журнал №3, інші	Молодший аудитор, асистент	20.03.00-21.03.00
	4. Ознайомлення з порядком списання заборгованості, визначення причин її виникнення та обгрунтованість стосовно чинного законодавства	Суцільна	Головна книга, баланс, журнал №3, №1	Молодший аудитор, асистент	22.03.00-24.03.00

Задачі перевірки	Процедури перевірки	Об'єм перевірки	Докази	Виконавці	Строк проведення
2. Реальність існування	Впевнення в реальності кредиторської заборгованості, яка відображена в балансі шляхом проведення експертизи відвантажувальних документів та актів звірки	Суцільна	рахунки-фактури, накладні, платіжні доручення, баланс, журнал №3	Старший і молодший аудитор	24.03.00-26.03.00
3. Повнота відображення	Документальна перевірка	Вибіркова	Первинні документи	Старший аудитор, асистент	26.03.00-28.03.00
4. Законність	Наявність підписів головного бухгалтера та уповноваженої особи		Первинні документи, журнал №3, відомості	Старший аудитор	28.03.00-29.03.00

Під час призначення персоналу для проведення перевірки треба враховувати:

- кількісний склад;
- якісний склад;
- терміни і види робіт.

Західні фірми призначають для аудиту групу у складі: партнера, менеджера (керівника), старшого аудитора, аудитора, асистента. Кожен з них має своє коло обов'язків:

- партнер — несе загальну відповідальність, вирішує найбільш складні питання, затверджує план-графік, приймає рішення щодо аудиторського висновку;
- менеджер — відповідає за поточні відносини з клієнтом, розробляє робочі документи;
- старший аудитор - здійснює поточну аудиторську перевірку, складає програми, контролює молодших співробітників;
- аудитор — виконує перевірку, асистент аудитора — виконує завдання аудитора. В практиці нашої аудиторської діяльності робоча група складається з основного аудитора (старшого), двох молодших аудиторів, асистентів.

Кількісний склад групи повинен враховувати обсяг робіт та бюджет витрат часу. Витрати часу розраховуються виходячи із кількості днів перевірки, терміну роботи в день та кількості аудиторів, а на етапі планування — уточнюються.

Витрати часу і кількісний склад групи сплануємо наступним чином (табл.2.4)

$$14 \text{ днів} \cdot 7 \text{ годин} \cdot 3 = 294 \text{ години.}$$

Цей документ готується на підготовчому етапі і уточнюється на етапі



планування і здійснення аудиту.

Для з'ясування більш детального фінансового стану підприємства аудитори повинні проаналізувати бухгалтерський баланс і фінансову звітність, розрахувати фінансові показники, а саме: коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності та коефіцієнт швидкої ліквідності, а потім зробити відповідні висновки.

*Планування уточнення обсягу робіт  
та бюджету витрат часу*

Об'єкти перевірки	Витрати часу			Всього
	Асистент	Молодший аудитор	Старший аудитор	
Грошові кошти	20	-	5	25
Дебітори	-	50	5	55
Кредитори	15	25	4	44
Довгострокова заборгованість	10	20	5	35
Поточні зобов'язання	10	20	5	35
Прострочена заборгованість	5	10	5	20
Доходи і витрати	-	-	10	10
Прибуток	-	-	10	10
Планування, контроль	-	-	10	10
Звіти	-	-	10	10
Оподаткування	20	-	10	30
Формування справи	-	-	10	10
<b>Разом</b>	<b>80</b>	<b>125</b>	<b>89</b>	<b>294</b>

Четвертий етап аудиторської перевірки визначає найважливіші ділянки об'єкту, які досліджуються в ході аудиту, що мають важливе значення для формування фінансових результатів.

Спочатку аудитор визначає характер аудиторської перевірки — суцільна чи вибіркова.

Для аудитора бригади визначаються питання, що перевіряються. Асистентам чи молодшим аудиторам доцільно доручати суцільну перевірку касових операцій, авансових звітів та виписок з поточних рахунків. Старшим, досвідченим аудиторам — реєстри бухгалтерського та фінансового обліку, звітність, взаємозв'язок облікових даних у реєстрах обліку та фінансовій звітності.

Процес аудиторської перевірки включає: оцінку та тестування, систему внутрішнього контролю, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегію низького ризику та заключні процедури.

Це способи перевірки, що використовуються з метою:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у фінансовій звітності;
- визначення надійних показників фінансового стану підприємства.

Застосовуючи тести, аудитором з'ясовуються наступні завдання:

1. перевірка правильності відображення в обліку грошових коштів, виробничих запасів;
2. підтвердження заборгованості з дебіторами, кредиторами та наявності актів звірки;
3. перевірка правильності відображення облікової інформації по основним засобам та іншим необоротним нематеріальним активам;
4. своєчасність проведення інвентаризацій з грошовими коштами і виробничими запасами та ефективність цих перевірок.

Для досягнення мети аудитор повинен зібрати аудиторські свідчення, які допоможуть обґрунтувати його думку у відношенні достовірності фінансової звітності.

Аудиторськими свідченнями вважається інформація, що стосується достовірності фінансової звітності.

Отримані свідчення повинні відповідати вимогам щодо їх кількості та якості. Чим більше свідчень буде зібрано, тим обґрунтованіше буде висновок. Кількість свідчень залежить від оцінки властивого ризику та ризику контролю. Якість свідчень не залежить від їх кількості, а тільки від їх достовірності та своєчасності і відповідності завданням аудиту.

Отримані аудиторські свідчення повинні стосуватись періоду, що перевіряється, за звітний рік, квартал. Так, для підтвердження статей балансу важливо отримати інформацію ближче до дати складання балансу, тому річна інвентаризація всіх активів, капіталу та зобов'язань повинна проводитись не раніше 1 жовтня звітного року.

На третьому етапі аналітичні процедури допомагають виявити такі відхилення, що потребують додаткового тестування. Наприклад, різке зростання дебіторської чи кредиторської заборгованості у порівнянні з минулими звітними періодами, зменшення обсягу реалізації готової продукції, прибутку тощо.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор ще раз на підставі перевіреної звітності проводить її аналіз за допомогою фінансових коефіцієнтів, порівняння фактичних значень показників з попередніми роками, середньогалузевими показниками, щоб застерегти інвесторів від можливого банкрутства.

Слід відмітити, що найбільше застосування в аудиторській діяльності отримав аналіз фінансової звітності.

На останньому етапі аудитором складається аудиторський висновок. Він залежить від оцінки отриманих свідчень.

### **2.3. Питання для обговорення та самоперевірки**

1. Назвіть основні етапи проведення аудиту.
2. Які Ви знаєте складові етапи плану та програми аудиторської

*перевірки?*

- 3. Визначте зміст робіт підготовчого та заключного етапу аудиту.*
- 4. Перелічіть умови, що забезпечують якісне складання плану.*
- 5. Яка послідовність здійснення процедур укладення угоди з аудиту в міжнародній та аудиторській практиці України?*
- 6. Які способи включає процес аудиторської перевірки?*
- 7. Яким вимогам повинна відповідати фінансова звіт-ність?*
- 8. Яким нормативом АПУ визначається складання аудиторського висновку?*
- 9. Розкрийте права замовника під час виконання робіт згідно договору з аудиторською фірмою чи аудитором.*
- 10. Назвіть види "аудиторського ризику" та визначте його суть.*
- 11. Які застосовуються концепції сучасного методологічного підходу до здійснення аудиту фінансової звітності?*

### **РОЗДІЛ 3.**

## **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

### **3.1. Нормативне регулювання операцій з грошовими коштами**

Для аудиторської перевірки грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку, відображення операцій на них використовуються нормативні документи, що регламентують аудит грошових коштів. Єдині методологічні принципи бухгалтерського обліку та аудиту в Україні для підприємств, їх об'єднань та господарських організацій регламентуються:

1) Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999р. № 996-XIV. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Закон є основою для організації обліку будь-яких напрямків діяльності підприємств, визначає реєстри та валюту бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

2) Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993р. та Закон України "Про внесення змін і доповнень до статті 10 Закону України "Про аудиторську діяльність" від 14 березня 1995р. № 81/95-ВР, від 20 лютого 1996р. № 54/96-ВР.

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності України та спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на всі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної виконавчої влади.

Згідно з цим Законом, аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності його чинному законодавству та встановленим нормативам.

У Законі визначається:

- відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, визначеного законодавством України;
- своєчасне та повне надання бухгалтерської звітності користувачам та аудиторам;
- перевірка публічної бухгалтерської звітності повинна здійснюватися аудитором (аудиторською фірмою) і може оприлюднюватися протягом року, наступного за звітним.

Закон визначає також зобов'язання аудитора та аудиторських фірм. До них відносяться:

- 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;

- зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконання інших аудиторських послуг;
- не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;
- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Інструкція № 3 "Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті", затверджена постановою Правління Національного банку України від 27 травня 1996р. № 121 із змінами та доповненнями, внесеними постановами Правління Національного банку України від 23 вересня 1996р. № 245, від 11 грудня 1996р. № 319 та від 18 грудня 1998р. № 527.

У виконання Закону України "Про внесення змін у деякі Закони України відносно відкриття банківських рахунків постановою Правління НБУ від 18 грудня 1998р. № 527 затверджена нова Інструкція "Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті" замість Інструкції № 3.

Цим Законом розширилось коло осіб, що мають право відкривати рахунки в банках. Відбувається зняття обмежень на кількість відкритих поточних рахунків.

Віднині відкриття будь-яких рахунків фізичними особами повинно проводитись тільки при наявності у них ідентифікаційного коду. Відбулися також незначні зміни у процедурі відкриття деяких рахунків, про які буде повідомлено в банках усім бажаючим при їх відкритті.

Порядок ведення касових операцій у народному господарстві України, затверджений постановою Правління НБУ від 2 лютого 1995р. №21 (із змінами та доповненнями, внесеними постановою Правління НБУ від 22 травня 1998р. №206, від 11 листопада 1998р. №473, від 19 січня 1999р., від 4 червня 1999р. № 265.

У відповідності з діючим порядком ведення касових операцій в Україні, всі підприємства, а також підприємці, що мають поточний рахунок у банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Готівка, яку вони одержують із власних поточних рахунків, має витратитися виключно та визначені в чеку цілі. Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців, із громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуг.

Здійснюючи аудит касових операцій, слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим

постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001р. № 72. Це Положення поширюється на всіх юридичних осіб (крім банків і підприємств зв'язку) незалежно від форми власності та виду діяльності, а також на фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності без створення юридичної особи.

Усім підприємствам, що мають рахунки в установах банків і здійснюють касові операції готівкою, встановлюються ліміти залишку готівки у касі. Кожному підприємству ліміт залишку готівки у касі встановлюють

Згідно з Планом рахунків облік грошових коштів ведуть на рахунках: №30 "Каса", №31 "Рахунки в банках", № 33 "Інші кошти", № 34 "Короткострокові векселі одержані" та інші з відповідними субрахунками. Застосування з 1 січня 2000р. Плану рахунків спрямоване на використання Програми бухгалтерського обліку.

Норматив № 3 "Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності", в якому визначаються мета й основні принципи аудиту фінансової звітності, сутність специфіки аудиту та його функціональні положення.

Норматив № 4 "Договір на проведення аудиту" вміщує порядок призначення договору, процедури його укладення, зміст та структуру і додатки до договору.

Норматив № 6 "Документальне оформлення аудиторської перевірки" вміщує: вступ, його суть, зміст і форму робочих документів, володіння ними та зберігання і додаткову підсумкову документацію.

Норматив № 9 "Планування аудиту" регламентує порядок організації та планування аудиторської діяльності.

Норматив № I 4 "Аудиторські докази" включає: вступ, додатки й необхідні аудиторські докази, процедури отримання аудиторських доказів, їх перевірку, спостереження, опитування та підтвердження, а також підрахунки й аналітичні процедури.

Норматив № 26 "Аудиторський висновок" включає: вступ, основні елементи аудиторського висновку, види аудиторських висновків та форму їх складання.

Таким чином, нормативна база для обліку й аудиту грошових коштів сформована з потребами ринкової економіки та з урахуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і нормативів аудиту.

### **3.2. Організація і методика аудиту касових операцій з грошових коштів**

Особливою формою аудиторської перевірки є незалежний аудит. З одного боку, він є основою при плануванні обсягу незалежного зовнішнього контролю, з другого боку — обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Аудит повинен забезпечити достовірність інформації підприємства, збереження активів, відповідність вимогам законодавчих актів і норм, зменшення витрат на проведення внутрішнього контролю.

Організація аудиту повинна формуватися на базі внутрішніх вимог підприємства:

1. Для кожного об'єкту, що підлягає перевірці формується перелік

питань.

2. З метою досягнення підприємством та його підрозділами встановлених параметрів розробляються рекомендації, норми й стандарти.

3. Здійснюється оцінка одержаних результатів за даними перевірки.

4. Забезпечується розробка рекомендацій щодо ліквідації на підприємстві та його підрозділах негативних явищ.

Основним принципом реалізації вимог аудиту є попередження недостовірної інформації, зловживань, крадіжок. Це обумовлює структуру і напрямки аудиторської перевірки. Аудит касових операцій проводиться згідно наступних напрямків (стадій).

На першій стадії аудиту касових операцій аудитор повинен розглянути:

- організацію збереження грошових коштів у касі;  
щоб переконатися у повноті обліку останніх касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності у сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причину. Щоб перевірити як дотримано встановлений ліміт залишку грошей у касі, необхідно зіставити фактичні залишки грошей на окремі дати й у середньому за місяць із лімітом залишку. При підрахунку фактичних залишків грошей у касі вилучається готівка, призначена для виплати заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, пенсій і премій.

Перевірка операцій з видачі готівки з каси проводиться на четвертій стадії аудиту. *Встановлюється*, на які цілі підприємство отримувало й видавало готівку. Для цього аудитором вивчаються корінці чекової книжки на отримання готівки, виписки банку. Після того, як установлена мета отримання готівки з поточного рахунку, перевіряється дотримання її підприємством шляхом вивчення касових документів (прибуткових та видаткових касових ордерів, касової книги) та бухгалтерських документів, які підтверджують використання готівки на зазначені цілі (авансові звіти, відомості на отримання заробітної плати, відомості на закупівлю сільськогосподарської продукції). Використання готівки за цільовим призначенням перевіряють зіставленням даних про одержання з банку грошей з даними про їх витрачання (балансовим методом, тобто залишок на початок із рахунку ЗО "Каса" плюс оборот за дебетом за цим же рахунком і мінус оборот за кредитом). Для цього використовують дані звітів касира з доданими документами, дані облікових реєстрів з дебету і кредиту рахунку ЗО "Каса" і журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Особлива увага приділяється аудитором перевірці операцій видачі готівки на розрахунки з іншими підприємствами та з виплати заробітної плати готівковою виручкою чи інших грошових надходжень.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку повноти оприбуткування готівки в касі підприємства.

Аудитор повинен визначити повноту та своєчасність оприбуткування готівки, яка надходить із різних джерел:

- за реалізовану продукцію;
- одержання грошей з поточних рахунків;
- невикористаних підзвітних сум;

- депоновану заробітну плату.

З цією метою аудитор звіряє дані прибуткових касових ордерів та касової книги з:

- даними відомості реалізації продукції, відвантажу-вальних документів та податкових накладних;
- корінцями грошової чекової книжки підприємства та банківськими виписками, журналом № 1 та відомістю до нього;
- авансових звітів та журналу-ордера № 3;
- відомостей на заробітну плату.

На п'ятій стадії аудитор перевіряє додержання підприємством встановленого ліміту залишку готівки в касі. Перевіряється повідомлення банку про встановлення залишку готівки в касі, касова книга на предмет виявлення перевищення встановленого ліміту.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Остання стадія перевірки є зіставлення первинних, аналітичних і синтетичних облікових документів із даними, відображеними у звітності підприємства, із метою встановлення їх відповідності.

За порушення підприємствами норм обігу готівки, що встановлюються Національним банком України, застосовуються фінансові санкції згідно з Указом Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм із регулювання обігу готівки" № 436/95 від 12 червня 1995р.

Методика проведення аудиту касових операцій узагальнена в табл. 3.).

*Таблиця 3.1*

**Методика проведення аудиту касових операцій**

№	Стадії перевірки	Джерела інформації з аудиту і грошових коштів	Процедура аудиту
1	Організація збереження грошових коштів	Договори з матеріально-відповідальними особами; наявність контрольно-касових апаратів тощо	
2	Раптова інвентаризація каси	Акт інвентаризації грошових коштів, розписки	Перевірка і перерахунок усіх грошей та цінних паперів, що знаходяться в касі
3	Перевірка правильності та достовірності заповнення прибуткових та видаткових касових ордерів та порядку ведення касової книги	Прибуткові касові ордери; видаткові касові ордери; касова книга; журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, касова книга	Перевірка: <ul style="list-style-type: none"> <li>• правильності заповнення касових ордерів (не допускаються виправлення, закреслювання, тощо);</li> <li>• реєстрації касових ордерів у журналі реєстрації касових документів;</li> <li>• наявності однієї касової книги на підприємстві;</li> <li>• порядку її ведення</li> </ul>



№	Стадії перевірки	Джерела інформації з аудиту грошових коштів	Процедура аудиту
4	Перевірка повноти оприбуткування готівки	Корінці чеків, виписки банків; прибуткові та видаткові касові ордери; касова книга; авансові звіти; відомості на виплату зарплати; відомості на закупівлю сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки; журнал № 1; Головна книга; баланс (форма № 1); накладні; рахунки-фактури, відомості реалізації продукції	Перевірка: повного оприбуткування готівки від реалізації продукції за готівку; повного оприбуткування готівки у касі при отриманні готівки з поточного рахунку; повернення підзвітних сум, депонованої заробітної плати
5	Перевірка правильності видачі готівки з каси	Корінці чеків, виписки банків; прибуткові та видаткові касові ордери; касова книга; авансові звіти; відомості на виплату зарплати, на закупівлю сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки; журнал № 1, Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка: використаної готівки на цілі, для яких вона одержана в установі банку; видачі готівки на поточні потреби підприємства залежно від кількості працівників тощо.
6	Перевірка встановленого ліміту каси та одержання його підприємством	Повідомлення банків про встановлення ліміту каси, касова книга, журнал № 1; Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка: касової книги та інших регістрів обліку на предмет перевищення встановленого ліміту каси

№	Стадії перевірки	Джерела інформації з аудиту грошових коштів	Процедура аудиту
7	Перевірка наявності проведення інвентаризації каси	Акти інвентаризації каси	Перевірка актів інвентаризації каси; дотримання вимог нормативних документів, які регулюють порядок проведення інвентаризації
8	Перевірка достовірності обліку касових операцій	Прибуткові та видаткові касові ордери; касова книга; журнал № 1; Головна книга; баланс (форм 1)	Звірка даних первинних, зведених документів, аналітичних та синтетичних регістрів за даними звітності з метою визначення її повноти та достовірності

У практиці аудиторської роботи до основних видів порушень касової дисципліни відноситься:

- пряме викрадення коштів;
- крадіжка грошей за рахунок прихованих документів і розписок;
- привласнення суми готівки, що надійшла до каси з банку від фізичних осіб за прибутковими касовими ордерами;

- надмірне списання коштів за касою, що виникає внаслідок повторного використання прибуткових та видаткових касових ордерів, неправильного підрахунку залишків у первинних та зведених документах згідно звітів касирів; безпідставного списання грошових коштів за касою за фіктивними документами;
- підробки сум у законно оформлених документах, що підлягають списанню (у бік збільшення);
- привласнення сум готівки, що законно нарахована різним особам та організаціям; привласнення депонованої заробітної плати та коштів і сум готівки, яка належить іншим підприємствам;
- розрахунки готівкою, що перевищують встановлений законодавством ліміт каси;
- порушення законодавства щодо застосування електронних контрольно-касових апаратів у розрахунках з населенням;
- неправильне відображення касових операцій у регістрах синтетичного обліку.

Організацію та постановку бухгалтерського обліку, достовірність облікових даних аудитор може оцінити при наявності достатньої кількості доказів. Їх можна одержати, використовуючи наступні методи збору (рис. 3.1).



*Рис. 3.1 Методи збору аудиторських доказів*

Таким чином, використовуючи вищевказані методи аудиторських доказів, аудитор визначає, який із вказаних методів необхідно застосовувати для виявлення кожного із можливих порушень з грошовими коштами.

### **3.3. Методика аудиту операцій на рахунках у банку**

У практичній діяльності проведення розрахунків допускаються порушення і зловживання. Операції на рахунках у банку підлягають суцільній перевірці. На їх виявлення, попередження та відображення в аудиторському висновку спрямована аудиторська перевірка.

Метою аудиторської перевірки розрахунків на поточному рахунку є встановлення:

- правильності відкриття поточних рахунків;
- своєчасності, законності, достовірності та доцільності відображення на рахунках банку здійснених операцій із надходження і списання коштів;

- обґрунтованості отримання кредитів та позик, цільового їх використання, своєчасності погашення;
- дотримання стану платіжного-розрахункової дисципліни щодо укладених договорів тощо. Джерелами інформації для аудиторської перевірки є:
  - виписки банків із відповідних рахунків, що є підставою для здійснення прибутково-видаткових операцій (копії платіжних доручень, меморіальних ордерів, корінці грошових і розрахункових чеків тощо);
  - облікові реєстри за рахунками 311 "Поточний рахунок у національній валюті" та 312 "Поточний рахунок в іноземній валюті";
  - інші облікові реєстри, в яких відображаються операції, пов'язані з використанням грошових коштів на рахунках банку;
  - баланс та інші форми фінансової звітності.

Перш за все аудитор звіряє залишки коштів, відображених у виписках за відповідними рахунками, із залишками коштів, що значаться за обліковими даними. Однак рівність залишків не гарантує тотожності оборотів за виписками банку і за балансовим рахунком, оскільки при обробці виписок може бути допущено навмисне зменшення оборотів за дебетом і кредитом рахунка на однакову суму з метою приховання зловживань. Тому слід перевірити відповідність оборотів за дебетом і кредитом рахунка за виписками банку за кожний місяць із даними оборотів за обліковими реєстрами. Важливо також перевірити повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів (повноту банківських виписок встановлюють за їхньою нумерацією за сторінками і перенесенням залишку коштів на рахунок). Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці. Правильність виписки визначають шляхом перевірки всіх її реквізитів. Якщо у виписці буде встановлено необумовлені виправлення або підчищення, закреслення, то необхідно провести зустрічну перевірку даних виписки із записами у першому примірнику особового рахунка, що знаходиться в установі банку. У випадку відсутності окремих виписок слід також звернутися до установи банку. Результати перевірки аудитор відображає у своєму робочому документі.

Крім того, слід впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними і підтверджені відповідними справжніми документами.

Інколи їх підробляють або прикладають не повністю, що дає можливість, застосовуючи неправильну кореспонденцію рахунків, приховувати в обліку зловживання на значні суми. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошей і дати здійснення операцій) слід провести зустрічну перевірку платіжних документів, що зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами у банку. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів у облікових реєстрах, бо деколи зловживання можуть бути приховані шляхом складання неправильних бухгалтерських записів, не

підтверджених документами, а також сторнувальних записів без документальних підтверджень і без дійсної потреби або неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з одної сторінки реєстру на іншу. При цьому аудиторам потрібно скласти робочі документи (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій з обліку коштів на поточному рахунку**

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними обліку вписок банку			За даними аудиторської перевірки			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
1.	Надійшли із каси на поточний рахунок грошові кошти	311	301	3259	311	301	3259	-	-	-
2.	Надійшли грошові кошти в порядку передплати від покуців	311	361	22860	311	361	22860	-	-	-
3.	Надійшли на поточний рахунок кошти від інших дебіторів	311	377	10580	311	377	10580	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними обліку виписок банку			За даними аудиторської перевірки			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
4.	Відображені суми розрахунків за претензіями щодо помилково списаних грошових коштів з поточних рахунків підприємств установами банків	374	311	5100	374	311	5100	-	-	-
5.	Отримані грошові кошти з поточного рахунку на виплату заробітної плати	301	311	128397	301	311	128397	-	-	-
6.	Перераховані суми заборгованості за відвантажену продукцію	631	311	97180	631	311	97180	-	-	-
7.	Перерахований з поточного рахунку податок на додану вартість	641	311	9398	641	311	9398	-	-	-
8.	Здійснена оплата поточної заборгованості за довгострокові зобов'язання з поточного рахунку	501	311	20000	501	311	20000	-	-	-

Результати перевірки свідчать, що в облікових регістрах (машинограмах, Головній книзі) господарські операції відображені на рахунках бухгалтерського обліку вірно.

Аудитором повинна бути здійснена перевірка відповідності даних грошових коштів на поточному рахунку, Головній книзі та журналу № 1 та відображена в робочому документі (табл. 3.3).

Із таблиці 3.3 видно, що мається повна відповідність суми залишків по рахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті", Головній книзі та журналі № 1" та даними аудиторської перевірки. Фактів порушень законодавчих актів та нормативних документів не встановлено.

Таблиця 3.3

**Робочий документ із перевірки залишків  
грошових коштів на рахунку 311  
"Поточні рахунки в національній валюті",  
Головній книзі та журналі № 1**

Зміст запису	Дані журналу № 1	Дані Головної книги	За даними рахунку 311	За даними аудиторської перевірки	Відхилення
Залишки грошових коштів по рахунку 311 "Поточні рахунки в банку"	347150	347150	347150	347150	-

У випадку відхилень, встановлених при перевірці операцій на поточних рахунках банку та підприємств, аудитор повинен зробити відповідні висновки.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності та обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, із даними виписки банку і записами на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками" або на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

При цьому за прибутковими документами перевіряють їх повноту і правильність оприбуткування. Якщо є сумніви в справжності документів чи достовірності операцій, необхідно провести зустрічну перевірку їх у постачальників продукції.

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

Перевіркою правильності банківських документів встановлюють, чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється.

Під час аудиту операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку із записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одноразово з'ясувати причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою, чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Потім перевіряють повноту і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з лімітованими і не лімітованими чековими книжками перевіряються з погляду їх правильності, характеру і повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилась оплата лімітованими чеками видатків, які не включаються в авансові звіти підзвітних осіб як здійснені готівкою.

Після встановлення подібних фактів слід визначити розмір завданого підприємству збитку і винних осіб. Слід також перевірити, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, відображений на корінці останнього використаного чека, із залишком на дату перевірки за рахунком 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", а також із залишком за випискою банку. Це пояснюється тим, що видані з лімітованих книжок чеки не були до кінця місяця пред'явлені одержувачами в банк до оплати.

Об'єктом аудиту можуть бути також операції з переказами грошей з рахунка в банку на рахунки в Ощадбанк, тому що вони пов'язані з передачею грошей підставним особам, з крадіжками коштів.

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

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

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

Під час перевірки операцій за поточним рахунком в іноземній валюті слід врахувати, що суб'єкти господарювання можуть здійснювати скупку, обмін, продаж валюти за ліцензією Національного банку України в установленому законом порядку. По встановлених порушеннях аудитор повинен скласти робочий документ.

#### **3.4. Методика аудиту грошових документів і грошових коштів у дорозі**

Грошовими документами, які знаходяться в касі, є поштові марки, марки державного мита, векселі, оплачені путівки в санаторії, будинки відпочинку тощо. Аудиторська перевірка грошових документів починається з повної їх інвентаризації і складання відповідного акта. При аудиті слід встановити відповідність залишків даних аналітичного і синтетичного обліку з рахунка 33 "Інші кошти". За даними аналітичного обліку необхідно з'ясувати своєчасність і правильність оприбуткування грошових документів у кількісному і вартісному вираженні на рахунок 33 "Інші кошти".

Перевіркою операцій щодо придбання і видачі путівок у санаторії, будинки відпочинку тощо слід з'ясувати, за рахунок яких джерел вони були

придбані, яку частину їхньої вартості не оплачують одержувачі, чи

своєчасно й у повному обсязі надходять у касу гроші від одержувачів путівок, чи видають путівки працівникам за узгодженням з профспілковим комітетом, чи немає випадків видачі путівок особам, які не працюють на даному підприємстві. Крім того, слід встановити розмір недоплачених сум у касу підприємства, причини та осіб, винних у порушенні встановленого порядку видачі путівок та їх оплати. Перевірка грошових документів повинна здійснюватись на першому етапі. Встановлення законності і обґрунтованості грошових коштів у дорозі кожного запису за рахунком 33 "Інші кошти" (субрахунок 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті") і дебетом рахунків, призначених для обліку грошових коштів. При цьому з'ясовують, чи немає серед сум у дорозі нестач готівки у касі або фактів привласнення цих сум окремими посадовими особами.

При перевірці встановлюють тривалість перебування окремих сум коштів у дорозі, оприбуткування їх на початку наступного місяця на рахунок у банку.

На рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" враховується грошовий виторг від реалізації товарів, переведений у банк через інкасаторів, пошту або Ощадбанк. Кошти, здані безпосередньо у банк, на вищезгаданому рахунку враховують тільки в тому випадку, коли вони здані у вечірню касу наприкінці останнього робочого дня, зараховані на рахунок підприємства у перший день наступного місяця.

Основою записів зазначених операцій у дебет рахунка 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" є квитанції установ банку "Аваль", Ощадбанку, поштового відділення, копії супровідних відомостей про здавання виторгу інкасаторам банку, а у кредит — виписки банку.

Метою аудиту є перевірка повноти і своєчасності зарахування на рахунки в банках кожної суми виторгу.

Для встановлення можливих зловживань за кожною сумою на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" (з минулим терміном перерахування") дебет рахунка зіставляють з документами, що підтверджують відправлення грошей, а кредит — із випискою банку або прибутковим касовим ордером. У разі несвоєчасності чи неповноти зарахування грошей на рахунок у банку негайно повідомляють начальнику контори зв'язку, адміністрації Ощадбанку і разом з ними встановлюють причини та винних осіб. Якщо у інкасаторських сумках виявляють нестачу чи надлишки грошей, перевіряють їх у звітах каси або роздрібних торговельних підприємств. Якщо виторг здавав касир, то необхідно проводити інвентаризацію каси. Результати виводять з урахуванням виявлених у інкасаторській сумці розходжень сум виторгу. Якщо виторг здано магазином, у якому немає касира, то виправлення вносять у товарно-грошові звіти.

Однак дебетові чи кредитові залишки на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" щодо кожної суми, зданої через Інкасаторів, свідчать про те, що виправлення не зроблені й аудитор повинен такий факт врахувати при виведенні результатів інвентаризації каси або товарів.



У висновку аудитори зазначають виправлені записи за відповідний період і встановлюють результат.

Наступним етапом повинна бути перевірка сальдо рахунка 333 на перше число кожного місяця. Необхідно з'ясувати, чи немає фактів віднесення на цей рахунок виторгу, який належить до перших чисел наступного за звітним місяця з метою дописування товарообороту. Результати вищевказаних перевірок аудитор повинен відобразити в робочому документі.

### 3.5. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Яким основним нормативним документом регулюються касові операції?

2. Які принципові зміни у веденні касових операцій передбачено Постановою від 19.02.01р. № 72 "Про затвердження Положення по касовим операціям в національній валюті України" зареєстровано в Мін'юсті України 15.03.01р. № 2371/5428?

3. Назвіть основні види порушень та зловживань, пов'язаних із касовими операціями.

4. Вкажіть аудиторські процедури щодо виявлення не-оприбуткованих і привласнених коштів, що надійшли і банку від фізичних та юридичних осіб.

5. Назвіть аудиторські процедури щодо виявлення надмірного списання коштів за касою.

6. Які є аудиторські процедури щодо виявлення надмірного списання коштів за касою?

7. Що значить ліміт каси та які вимоги встановлюються до нього?

8. Якими нормативними документами керується аудитор при перевірці організації обліку коштів та грошових документів?

9. Які синтетичні рахунки входять до комплексу "Аудит коштів і грошових документів"?

10. Назвіть основні особливості проведення аудиту за валютним рахунком.

### 3.6. Практичний блок

3.6.1. Скласти таблицю класифікації порушень касової дисципліни та методів збору аудиторських доказів. 3.6.2. Скласти таблицю класифікації зловживань 3.6.3. Вирішити завдання № 1, №2, №3. №4.

#### Завдання № 1

26 березня касир фірми Іванова П. С подала аудитору Петровій К. С готівку купюрами: 100 грн. - 5 шт.; 50 грн. — 10 шт.; 20 грн. - 12 шт.; 10 грн. - 420 шт.; 5 грн. - 200 шт.; 2 грн. - 301 шт. Крім готівки касир подала поштові марки на 160 грн. Документи по касовим операціям на момент аудиту: прибутковий касовий ордер № 320 (виручка від реалізації) на 2500 грн.; прибутковий касовий ордер № 321 (стягнення заборгованості від підзвітної особи) на суму 450 грн.; прибутковий касовий ордер № 322 (стягнення нестачі із завідуючого складом) на 550 грн.; прибутковий касовий ордер № 323 (по чеку № 0432457 на виплату заробітної плати) — 830 грн.; видатковий касовий ордер №166 (на господарські потреби) - 400 грн.; видатковий касовий ордер № 167 (по розрахунковій відомості па видачу заробітної

плати) - 600 грн.

Залишок у касі па початок дня (за даними бухгалтерії і звіту касира) - 700 грн. Касиром подані розписки від 9 квітня на видачу з каси грошей інженеру Сорокіну С. С. на 190 грн.; економісту Поляковій Н.І. від 12 квітня - 800 грн.

Розпорядчі підписи директора і головного бухгалтера на видачу грошей на розписках відсутні.

Встановити правомірність здійснених операцій та розрахувати залишок грошей у касі на кінець звітнього періоду.

#### *Завдання № 2*

Згідно аудиту касових документів аудитором встановлено:

10 квітня отримано по чеку для виплати заробітної плати 6200 грн.;

4 травня отримано по чеку на виплату лікарняних 7000 грн.

Списані суми згідно розрахункових відомостей:

18 квітня - 1300 грн.;

19 квітня - 1000 грн.;

20 квітня — 2000 грн.;

21 квітня - 1000 грн.

Повернена до банку 29 квітня невикористана сума, яку отримало підприємство на виплату заробітної плати -750 грн.

У травні списано по відомості на виплату заробітної плати:

4 травня — 1 300 грн.;

5 травня - 2000 грн.;

6 травня - 1 000 грн.

Ліміт грошових коштів у квітні — 500 грн., у травні — 1000 грн.

Встановити правомірність здійснених операцій.

#### *Завдання № 3*

Згідно звіту касира залишок на 30 вересня складав 2200 грн. При перерахуванні фактичної наявності грошей встановлена наявність готівки сумою 2000 грн. За документами аудитор встановив: за видатковим касовим ордером № 250 головним бухгалтером Іванченко П. С. списана за рахунок нереальної кредиторської заборгованості видана заробітна плата Кукушкіній П.І. на суму 250 грн.; згідно видаткового касового ордеру № 251 сума виданої заробітної плати економісту Куцїй Ж.К. скла-ла 150 грн.

У журналі № 1 "Каса" вищевказана сума списана на рахунок 92 "Адміністративні витрати". Економіст Куца І.К. у фірмі "Ясень" на час перевірки не працювала і грошей в касі не отримувала.

Встановити правомірність здійснених операцій.

#### *Завдання № 4*

Згідно видаткового касового ордеру № 15 виплачено громадянину Сидоренко П. П. 500 грн. За ремонтні роботи на складі фірми "Вогник". У представленому рахунку вказано: характер виконаної роботи, дата та помер рахунку, помер паспорта Сидоренко П. П., сума за виконану роботу - 500 грн. та підпис пред'явника рахунку. Інші дані у рахунку відсутні. Розпорядження з виплати грошей підписано керівником фірми.

Встановити правомірність здійснених операцій.

### 3.7. Контрольний блок

#### 3.7.1. Тести.

1. Джерелом контролю готівки є:

- а) Прибуткові та видаткові касові ордери, касова та товарно-касова книга;
- б) Первинні касові документи, звіти касирів, журнал № 1;
- в) Прибуткові та видаткові касові ордери, акти аудиторських перевірок за минулий рік, баланс ф.№ 1;
- г) Прибуткові касові ордери, авансові звіти, ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", рахунки фактури;
- д) видаткові касові ордери, касова книга, ф. №4 "Рух грошових коштів", товарно-транспортні накладні.

#### 3.7.2. Графічний диктант

Відповідайте на питання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно: Так- "+" Ні - "-"

*Чи вірно, що:*

1. Метою процедури привласнення грошей є перевірка відповідності сум, вказаних у прибуткових касових ордерах та сум, занесених до журналу реєстрації прибуткових касових ордерів.
2. Готівка, яка видана під звіт, але не витрачена і не повернена до каси підприємства протягом 10 робочих днів із дня видачі (на відрядження - протягом 3 робочих днів після закінчення відрядження), включається до суми фактичного залишку готівки у касі на кінець дня.
3. Відповідність підписів головного бухгалтера чи заступника головного бухгалтера на касових документах перевіряється порівнянням із зразками підписів посадових осіб, що відповідають за фінансово-господарську діяльність підприємства.
4. Виявлення окремих видів порушень по касі не вимагає чіткого виконання аудиторських процедур.
5. Пряма, ніяк не прихована крадіжка грошей виявляється шляхом інвентаризації готівки.
6. Документи на видачу грошей повинні бути підписані лише керівником підприємства.
7. Особам, які залучаються до сільськогосподарських та вантажно-розвантажувальних робіт, а також для подолання наслідків стихійного лиха гроші видаються за дефектною відомістю.
8. В аудиторському висновку повинно бути вказано аудитором, що недоліком оформлення платіжної відомості є те, що вона підписана керівником і головним бухгалтером.
9. До складання плану 1 програми перевірки аудитор повинен оцінити внутрішній контроль за рахунком і збереженням готівки в касі та за дотриманням касової дисципліни.
10. Форма податкової накладної, книги обліку придбання і продажу товарів (робіт, послуг), а також порядок їх заповнення та обліку операцій



## РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

### 4.1. Основні завдання, джерела інформації аудиту операцій з виробничими запасами та нормативно-правові документи, що його регулюють

Основними завданнями аудиту виробничих запасів є перевірка:

- наявності товарно-матеріальних запасів на складах та їх зберігання;
- правильності і своєчасності документального відображення операцій з надходження, заготівлі та переміщення матеріальних цінностей;
- забезпечення внутрішнього контролю виробничих запасів при транспортуванні;
- додержання підприємством встановлених норм списання;
- систематичної переоцінки та уцінки проведення індексації запасів та відображення їх в обліку;
- правильності відображення в обліку надходження, переміщення і списання МШП;
- додержання вимог щодо проведення інвентаризації матеріалів та МШП;
- ефективність контролю за витратами товарно-матеріальних цінностей.

Об'єктами аудиту виробничих запасів є:

- прийомна матеріальних запасів за кількісною та якісною ознакою;
- збереження одержаних запасів у коморах;
- норми витрат на виробництво;
- псування товарно-матеріальних цінностей;
- малоцінні та швидкозношувальні предмети;
- дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У результаті проведення аудиту матеріалів та МШП

необхідно використовувати різні способи та прийоми. Основними з них є:

- з'ясування відповідності фактичних сум залишків запасів з їх даними згідно наступної інвентаризації, а також із сумами матеріальних цінностей, відображених в первинних і зведених документах та регістрах бухгалтерського обліку і документованими витратами цих об'єктів обліку. Цей прийом необхідно використовувати аудитору, якщо виникає підозра у відношенні приписок матеріалів чи МШП у інвентаризаційних описах підприємства з метою приховування нестач, крадіжок чи зловживань;
- контрольне порівняння фактичних залишків товарів із даними останньої інвентаризації;
- завищення цін на товарно-матеріальні цінності, що відпускалися за документами;
- переоцінка та уцінка товарів;
- реалізація товарів, матеріалів, які не відображені в первинних

документах з їх надходження чи відпуску;

- контрольний запуск матеріалів у виробництво;
- перевірка правильності розрахунків природного убутку ТМЦ

тощо.

Джерелами інформації для проведення аудиту товарно-матеріальних цінностей є:

- 1) записи на рахунках бухгалтерського обліку;
- 2) первинні документи з надходження матеріалів і реєстри обліку ТМЦ (картки складського обліку матеріалів (ф. № М-17), накладні, накладна-вимога, рахунки-фактури, журнали обліку вантажів, що надійшли на підприємство, доручення, звіти МВО, Головна книга, журнали №1, 3, 5, лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та ф. № М-9а), прибуткові ордери (ф.№ М-4); 3) баланс підприємства (форма №1).

Основними законодавчими та нормативними документами, що регулюють в Україні операції з виробничими запасами є:

1. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97р. №2 167/97 ВР (зі змінами та доповненнями).
2. Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств": Закон України від 22.05.97р. №283/97-ВР.
3. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства України від 11.08.94р. №269.
4. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.96р. №2116.
5. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей: Наказ Міністерства України від 16.05.96р. №99.
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; Наказ Міністерства України від 24.05.95р. №88.
7. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидко-зношувальних предметів: Наказ Міністерства України від 22.05.96р. №145.
8. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства України від 21.06.96р. №193.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства України від 20.10.99р. №2246.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства України від 30.11.99р. №2291.
11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства України від 30.11.99р. №2291.
12. Щодо сплати непрямих податків при реалізації безкоштовної

передачі митними органами товарно-матеріальних цінностей (у тому числі конфіскованих): Лист ДПА.У від 21.02.97р. №16-1142/11-1221.

13. Щодо оподаткування операцій з передачі товарів у межах договорів комісії, поручительства, доручення, зберігання, довірчого управління, оренди, інших цивільно-правових договорів, що не передбачають передачу права власності на товари іншій особі: Лист Комітету ВРУ від 22.12.98р. №06-10/763.

14. Про внесення змін до наказу Держкомстату України від 27.07.98р. №263 "Про затвердження типових форм первинного обліку та Інструкції про порядок їх виготовлення, зберігання і застосування", зареєстрованого Мінюстом України 12.08.98р. за №508/2948; Наказ Держкомстату України від 25.02.99р. №76.

15. Про бухгалтерський облік товарних запасів: Лист Мінфіну України від 06.10.99р. №31-18-3-2-5/4550.

16. Щодо оподаткування податком на прибуток товарно-матеріальних цінностей, що вносяться в установленому порядку до статутного фонду підприємства у вигляді прямих інвестицій: Лист ДПАУ від 18.01.99р. №2319/6/15-1116.

17. Про податок на додану вартість при реалізації товарно-матеріальних цінностей: Лист ДПАУ від 02.04.99р. №4947/7/16-1220-1.

18. Про податок на додану вартість (щодо сплати податку на додану вартість при передачі основних фондів у межах платника податку): Лист ДПАУ від 30.04.99р. №6339/7/16-1220-26.

19. Щодо сплати податку на додану вартість при передачі фондів у межах балансу платника податку: Лист ДПАУ від 30.04.99р. №2485/6/16-1220-26.

20. Про відображення у податковому обліку сум дооцінки товарно-матеріальних цінностей; Лист ДПАУ від 29.06.2000р. №3613/6/15-1116.

#### **4.2. Методика проведення аудиту операцій з матеріальними запасами**

Методика проведення аудиторської перевірки матеріальних цінностей (рахунки класу 2 "Запаси") повинна розроблятися за єдиною схемою, яка включає:

- перелік основних нормативних документів з обліку матеріальних запасів;
- первинні документи з обліку надходження, збереження, переміщення та витрат матеріальних цінностей;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку та фінансову звітність;
- класифікатор можливих порушень з обліку матеріалів та МШП;
- методи збору аудиторських доказів, що використовуються при аудиті товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) та опис їх контрольних процедур.

На першому етапі аудиту з ТМЦ аудиторю необхідно розробити план аудиторської перевірки ТМЦ та визначити важливі ділянки перевірок. На

другому етапі перевірки аудитор повинен ознайомитися з організацією та формою ведення обліку, з документообігом та аудиторськими процедурами. На третьому етапі аудиту необхідно з'ясувати повноту виправлення помилок в обліку, що виявлені під час попередньої аудиторської перевірки. На четвертому етапі перевірки слід звернути увагу на законність, правильність обліку ТМЦ і МШП, їх збереження, списання та встановлення тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку. На останньому етапі аудитор повинен перевірити забезпечення підприємства нормативними документами щодо надходження, зберігання та відпустки матеріальних цінностей.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки матеріальних цінностей аудитор повинен також визначити строки виконання плану.

Після ознайомлення з обліковою політикою підприємства аудитор повинен перевірити проведені процедури з матеріальними цінностями. Аудит їх збереження доцільно починати з перевірки процесу інвентаризації. Суть аудиторської перевірки зводиться до того, наскільки правильно вона проводилась, як відображені її результати в обліку. Спочатку слід перевірити дотримання вимог Інструкції щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових засобів, документів і розрахунків, затвердженої Міністерством фінансів України від 11.08.1995р. №69.

У процесі аудиторської перевірки аудитору потрібно з'ясувати наступні питання: 1) на базі яких документів проводилась інвентаризація;

2) склад інвентаризаційної комісії;

3) правильність оформлення та складання інвентаризаційного опису;

4) наявність окремо складених описів на матеріальні цінності, що надійшли в момент проведення інвентаризації та на цінності, що знаходяться у дорозі вчасно не оплачені покупцями;

5) виявлення випадків прийому чи видачі матеріальних цінностей під час проведення Інвентаризації;

6) виявлення вилучених з опису певних матеріалів, що не належать підприємству;

7) тотожність даних із ТМЦ інвентаризаційної відомості та порівняльної відомості;

8) правильність і повнота проведення інвентаризації;

9) контрольне порівняння фактичних залишків ТМЦ з даними наступної інвентаризації їх надходження і документованими витратами.

Слід зауважити, що інвентаризацію аудитор повинен проводити лише за умовами договору чи при необхідності, що виникла у процесі здійснення аудиту.

Аудит порівняльної відомості необхідно починати з перевірки:

- повноти і правильності виведених залишків у кількісному виразі;
- правильності проведення взаємозаліків нестач і лишків;
- правомірності виявлених відхилень за кількістю правильності віднесення результатів інвентаризації на рахунки бухгалтерського обліку;



- своєчасності затвердження та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Якщо аудитор бере участь у проведенні інвентаризації, він здійснює підрахунки і заміри матеріальних цінностей, щоб переконалися в повноті і правильності її проведення. При відсутності порушень у проведенні інвентаризації, оформленні надходжень і витрат матеріалів, МШП фактична їх кількість не може перевищувати максимально можливий їх залишок. Максимально можливий залишок матеріальних цінностей визначається при виконанні таких дій: до залишку запасів згідно інвентаризаційного опису на початок облікового періоду додається кількість матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство протягом інвентаризаційного періоду та виключення кількості матеріалів, МШП згідно видаткових документів, що підтверджують витрати.

Перевищення максимально можливого залишку матеріальних цінностей свідчить про надходження на підприємство неоприбуткованих цінностей.

Аудитор повинен перевірити правомірність взаємозаліків нестач і лишків, що виявлені у результаті проведення інвентаризації.

При цьому слід враховувати, що залік нестач і лишків повинен допускатися внаслідок пересортування матеріальних цінностей однакового найменування, якщо вони виникли у однієї й тієї ж особи, що перевіряється, при здійсненні інвентаризації та за один і той же інвентаризаційний цикл.

Таблиця 4.1  
Кореспонденція господарських операцій по інвентаризації матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нестачі, виявлені при інвентаризації (винуватці не встановлені). Документ: звірювальна відомість. Акт списання	947	20, 21, 22	500
2.	Відображено виявлену нестачу по забалансовому рахунку	072		500
3.	Відображено суму фактичної нестачі, визнану ненормованою, за рахунок винної особи	375	716	500
4.	Відображена різниця між сумою до відшкодування, розрахованою згідно з діючим порядком та балансовою вартістю матеріальних цінностей, яких не вистачає ((500 + 100) * 2 = 1200 грн.)	375	719	700
5.	Відображено податком зобов'язання з ПДВ	719	641	100
6.	Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету (1200 - 600 = 600 грн.)	719	641	600
7.	Отримана від винної особи сума по відшкодуванню нестачі	301	375	1200
8.	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю майна	642	311	600
9.	Відображено результат від проведеної інвентаризації	791 716	947 794	500 500
10.	Відображено суму нестач в межах норм природного убутку	901	20, 21, 22	300
11.	Виділено витрати, пов'язані з нестачею в результаті стихійного лиха (винна особа не встановлена)	991	20, 21, 22	100
12.	Списано витрати, пов'язані з нестачею майна в результаті стихійного лиха	794	991	100
13.	Оприбутковано виявлені лишки матеріальних цінностей від інвентаризації	20, 21, 22	719	700

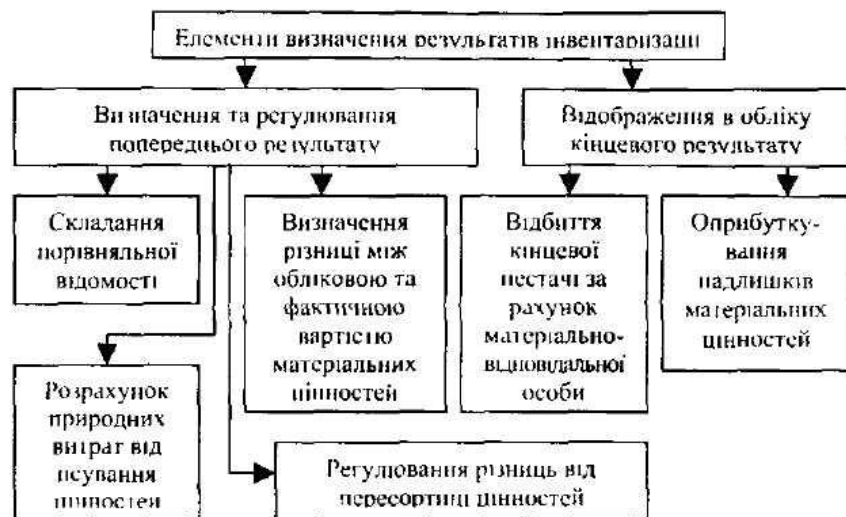


Рис. 4.1 Визначення та регулювання результатів інвентаризації

Процес визначення та відображення результатів інвентаризації наведено (рис. 4.1).

Наступним етапом перевірки матеріальних цінностей є повнота їх оприбуткування та оцінки.

Джерелами перевірки є первинні та зведені документи, реєстри синтетичною й аналітичного обліку щодо наявності і руху матеріальних цінностей, розрахунків із постачальниками тощо.

В процесі аудиту повнота оприбуткування і правильності оцінки куплених матеріальних цінностей аудитор з'ясовує, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку матеріальних цінностей, даним журналів №3, №5.

Особливо ретельно перевіряється дотримання порядку прямої передачі цінностей у виробництво, що призводить до зловживань.

Оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників, необхідно оформляти прибутковими ордерами, що виписуються на підставі супроводжувальних документів на фактично прийняту кількість цінностей.

Предметом аудиторської перевірки є також своєчасність і правильність складання комерційних актів та актів прийому матеріалів та МШП. Поряд із тим доцільно перевірити погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності. Виявлені розходження є результатом неповного оприбуткування цінностей. Особливу увагу приділяють перевірці операцій за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені матеріальні цінності, а за кредитом - їх надходження та оприбуткування. Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунка 209 "Інші матеріали" без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і рахуються в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами.

Оприбуткування матеріальних цінностей аудитор повинен перевірити за кожним документом. За документами, прикладеними до виписок банку, аудитор повинен установити дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевірити повноту їх оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку.

За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами, векселями аудитор слід встановити повноту оприбуткування цінностей і з'ясувати, чи не минули строки поставки матеріалів та з'ясувати причини затримки їх надходження.

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

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

У процесі дослідження складських операцій велике значення має інфляція, аналіз стану продукції, що знаходиться на складі та її оцінка.

Однією із основних складових аудиту є вивчення правильності їх оцінки, що здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. №246.

З метою виявлення методів оцінки продукції на складі доцільно перевірити документи з цих операцій. Якщо оцінка продукції на складі здійснювалася на основі фактичної собівартості, то слід визначити, за яким методом проводились розрахунки.

Аудитор повинен ретельно проаналізувати правильність оцінки матеріалів і з'ясувати, чи включені до собівартості їх придбання транспортно-заготівельні витрати, комісійні винагороди, що сплачені організаціям - постачальникам тощо.

При аудиторській перевірці потрібно встановити наявність фактів включення у вартість матеріалів витрат на утримання складів, відділів постачання і збуту, та на відрядження працівників для оформлення договорів на поставку матеріальних цінностей. Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісного вартістю.

Правильна їх оцінка залежить від організації і постановки аналітичного і синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки аудитор з'ясовує, чи ведеться облік на рахунку 20 "Виробничі запаси" у розрізі субрахунків I за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Під час дослідження необхідно застосовувати логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Перевіривши правильність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання матеріальних цінностей.

Насамперед, слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного обліку за рахунком 20 "Виробничі запаси", для чого загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця необхідно звірити із залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку матеріальних цінностей. Таке зіставлення здійснюють за кожним складом, зокрема, на перше число відповідного періоду. Загальні обороти вибуття

матеріалів за місяць за всіма складами і залишки матеріалів на кінець місяця, показані у відомості, аудитор звіряє із кредитовим оборотом і залишками на рахунку 20 "Виробничі запаси" в Головній книзі. Якщо всі розбіжності були наслідком занедбаності обліку матеріальних цінностей, то аудит зупиняється до відновлення бухгалтерського обліку з даного об'єкту.

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво аудитор використовує нагромаджувальні відомості щодо витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів (лімітно-заборні карти, вимоги на заміну матеріалів, розкрійні карти, забірні листи тощо).

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

Перевірку результатів з руху матеріальних цінностей на складі подано (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Перевірка результатів  
з руху матеріальних цінностей за 200\_\_ р.**

№ з/п	Показники	За бухгалтерськими даними	За даними аудиту	Результат	
				Більше (+)	Менше (-)
1	Залишок матеріалів на 01.01.200__р.	9000	9000	-	-
2	Надійшло матеріалів за 01.01.200__р.	6000	6500	+500	-
3	Вибуло матеріалів за 01.01.200__р.	5000	4800	-	-200
4	Залишок матеріалів на 01.01.200__р.	10000	10700	+700	-
5	За даними інвентаризації на 01.01.200__р.	10600	10900	+300	-
6	Попередній результат: - нестача - надлишок	600 -	- 200	- -	- -
7	Природні витрати	150	120	-	-30
8	Остаточний результат: - нестача - надлишок	450 -	- 80	- -	- -

**4.3. Організація та методика проведення переоцінки товарно-матеріальних цінностей**

Для успішного ведення господарської діяльності підприємств усіх форм власності ринкова економіка потребує своєчасного і правильного реагування змін, що відбуваються на ринку товарно-матеріальних цінностей. Основним механізмом, за допомогою якого підприємства можуть впливати на ситуацію, є формування цін матеріальних цінностей, в процесі яких важливу роль відіграє переоцінка товарів.

Переоцінка товарно-матеріальних цінностей — це зміна ціни в бік її збільшення (дооцінки) чи зменшення (уцінки).

Переоцінку залишків виробничих та інших запасів підприємств і організацій необхідно здійснювати згідно Постанови Кабінету Міністрів України "Про нормативи запасів товарно-матеріальних цінностей державних підприємств і організацій та джерел їх покриття" від 19.04.1993р. №279.

Дооцінка залишків матеріальних цінностей повинна проводитися на початок кожного місяця, за умов зміни на запаси, із спрямуванням сум дооцінки, одержаної від реалізації готової продукції, на поповнення власних оборотних коштів. Відповідність сум дооцінки необхідно перевіряти згідно Порядку проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затвердженому Міністерством економіки України та Міністерством фінансів України від 31.05.93р. №37-20/248 і №07-104 з доповненнями від 25.07.94р. №90/63.

Уцінка товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення, що не має збуту більше трьох місяців і не користується попитом у споживачів, а також товарів та продукції, які частково втратили свою первісну якість, необхідно проводити згідно "Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення", затвердженим Наказом Мінфіну від 10.09.96р.

Аудитору слід пам'ятати, що переоцінка товарів для перепродажу та продукції виробничо-технічного призначення проводиться виходячи з цін, що склалися у розрахунках із постачальниками на кінець попереднього місяця:

- у разі зміни цін на товарно-матеріальні цінності;
- у зв'язку зі змінами тарифів на вантажні перевезення при придбанні запасів.

Для висвітлення питань організації та методики проведення переоцінки і відображення її результатів у бухгалтерському обліку при аудиторській перевірці необхідно з'ясувати:

- законність зміни цін;
- компетентність комісії, що проводила переоцінку;
- правильність оформлення актів з дооцінки товарно-матеріальних цінностей та процес проведення їх уцінки;
- своєчасність відображення сум уцінки або дооцінки в регістрах бухгалтерського обліку;
- повноту визначення обсягів товарів і продукції, що підлягають уцінці;

- визначення джерел фінансування уцінки та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку.

У випадку проведення переоцінки з порушенням встановленого порядку аудитор повинен визначити, на яку суму було знижено оподатковуваний прибуток внаслідок віднесення сум дооцінки на поповнення оборотних коштів підприємства або віднесення втрат від переоцінки на збитки підприємства.

При аудиторській перевірці результатів дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей аудитор повинен скласти такий робочий документ (табл. 4.3).

*Таблиця 4.3*

**Перевірка результатів дооцінки залишків  
товарно-матеріальних цінностей**

№ з/п	Найменування залишків ТМЦ за їх видами	Кількість залишків, що підлягають дооцінці	Ціна одиниці залишків ТМЦ, грн.		Сума залишків ТМЦ згідно акту на переоцінку		Сума залишків ТМЦ згідно аудиторської перевірки, грн.		Сума дооцінки залишків ТМЦ, грн.
			на початок місяця	на кінець місяця	на початок місяця	на кінець місяця	на початок місяця	на кінець місяця	

Аудитору необхідно перевірити товари та продукцію, що залежалися та не підлягають уцінці, які:

- передані під заставу;
- перебувають у резерві;
- перебувають на відповідальному зберіганні.

Аудиторською перевіркою встановлюється наявність (відсутність) уцінки ТМЦ, які не мають збуту більше трьох місяців і не користуються попитом у споживачів, які частково втратили первісну вартість, а також надлишків товарів та продукції виробничого характеру на підприємствах всіх форм власності, які реалізують у міру необхідності за розпорядженням керівника (власника) підприємства.

Послідовність методики проведення уцінки товарів та продукції наведено у вигляді рис. 4.2.

Аудитору необхідно перевірити терміни уцінки матеріальних цінностей. При цьому слід пам'ятати, що ТМЦ, які залежалися і частково втратили первісну якість, підлягають уцінці у дводенний термін після їх отримання та затвердження акту-опису керівником підприємства.

Ретельній аудиторській перевірці підлягають ТМЦ на підприємствах, що працюють за договором комісії. Аудитору слід пам'ятати, що встановлена сторонами первісна вартість ТМЦ, прийнятих на комісію, знижується на

30%, якщо вони не реалізовані на протязі 30 днів, і додатково підлягають уцінці на 40% у випадку відсутності їх реалізації протягом наступних 15 календарних днів.

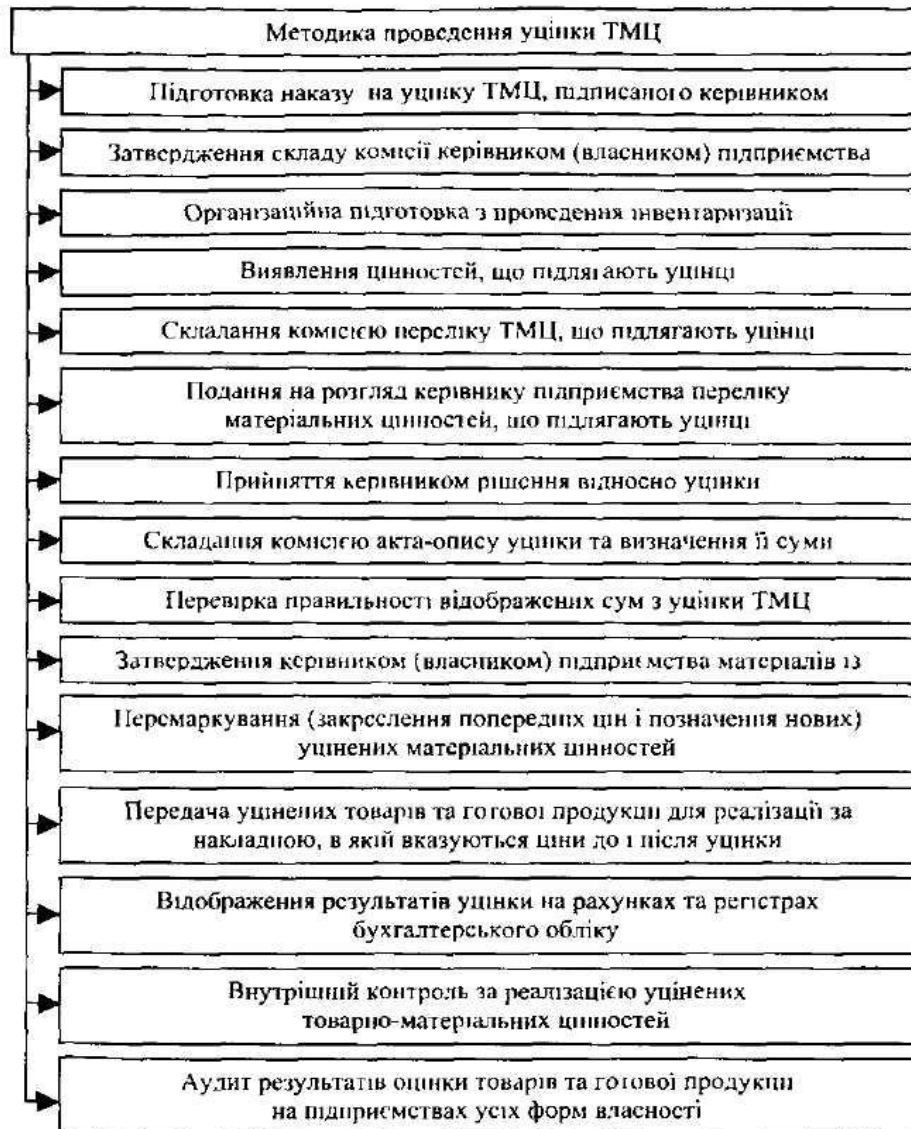
Аудитору необхідно перевірити порядок перемаркування матеріальних цінностей (закреслення попередніх цін і позначення нових па ярликах, етикетках підприємств-виробників, упаковці кожної одиниці товару чи продукції, а також засвідчення підпису працівника, відповідального за формування або застосування цін).

При перемаркуванні цін на ТМЦ, уцінених у зв'язку з частковою втратою якості, на товарних ярликах, упаковці або цінниках повинна ставитися літера "П".

У процесі аудиторської перевірки аудитор повинен також проаналізувати правомірність і повноту оцінки товарно-матеріальних цінностей за їх вартістю до переоцінки. У процесі аудиту з'ясовується:

- законність і повнота переоцінки ТМЦ;
- дотримання порядку відображення в бухгалтерському обліку сум переоцінки;
- наявність випадків зниження (завищення) цін без проведення їх переоцінки;
- правомірність бухгалтерських записів з переоцінки ТМЦ на рахунках та в регістрах бухгалтерського обліку.





*Рис. 4.2 Послідовність методики проведення уцінки товарно-матеріальних цінностей*

#### **4.4. Методика та організація аудиту оборотних малоцінних та швидко-зношувальних предметів (МШП)**

Одним із найважливіших питань аудиторської перевірки є правильність організації та методики обліку МШП.

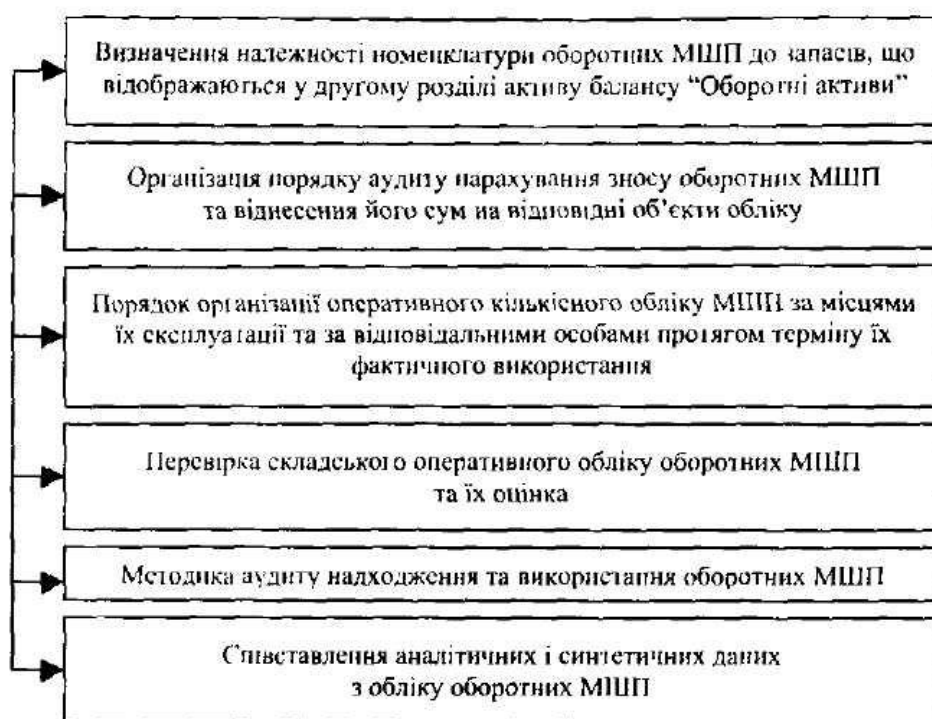
Насамперед, проведення аудиторської перевірки оборотних МШПГТ встановлює правомірність віднесення матеріальних цінностей до **МШП**.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" до складу запасів віднесено МШП, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

Докладніше склад МШП також визначено Інструкцією щодо застосування Плану рахунків. До малоцінних та швидкозношувальних предметів належать предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, такі як інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення,

спеціальний одяг та ін. Будь-які предмети, що придбаються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

В обліковій політиці МШП поділяють на дві групи: одна частина їх належить до запасів, що відображаються у другому розділі активу балансу "Оборотні активи", а друга їх частина входить до складу "матеріальних необоротних активів", що відображаються у першому розділі балансу "Необоротні активи" і відносяться до складу основних засобів. Послідовність методики проведення аудиту з оборотних МШП наведено у вигляді рис. 4.3.



*Рис. 4.3 Послідовність методики проведення аудиту з оборотних малоцінних та швидкозношувальних предметів*

Аудитором перевіряється номенклатура МШП і виявляються предмети, які не належать до першої групи, тобто до "оборотних активів".

Аудиторською перевіркою з'ясовується порядок нарахування зносу оборотних активів, що обліковуються на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети".

При перевірці порядку нарахування зносу оборотних МШП аудитор слід пам'ятати, що на МШП, які відносять до запасів, знос не нараховується, а вартість малоцінних

та швидкозношувальних предметів, переданих в експлуатацію, списується з балансу на витрати з подальшою організацією оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну фактичного використання цих предметів.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за конкретними особами в місцях їх зберігання і використання, наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставленням штампів тощо), правильне оформлення первинними

документами руху МШП.

Перевіряючи облік оборотних МШП, аудитор повинен пам'ятати, що рух цих предметів на складах обліковується з використанням тих методів, що й наявності товарно-матеріальних цінностей.

Перевірка передачі МШП в експлуатацію зводиться до встановлення правильності та правомірності їх списання на валові витрати виробництва.

Потім переходять до аудиту суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Слід встановити, чи нема серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, що довгий час не мали руху.

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

При поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 "МШП" та кредитом

рахунка 71 "Інший операційний дохід". Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. У комісії зі списання МШП повинні брати участь кваліфіковані фахівці. На предмет списання МШП має бути документ, що підтверджує здавання їх у метало-брухт або в утильсировину. Аудитор виявляє випадки довгострокового списання МШП, а також їх списання при звільненні працівників з місця роботи.

Заключним етапом аудиторської перевірки є співставлений аналітичних і синтетичних даних з обліку оборотних МШП. На цьому етапі передбачається звірка сум з обліку оборотних МШП, що фактично обліковуються на місцях їх збереження, з обліковими даними, які відображені в регістрах бухгалтерського обліку (журналах, відомостях, Головній книзі тощо). Після підтвердження відповідності цих даних здійснюється співставлення і арифметична перевірка облікових даних у Головній книзі і оборотній відомості по рахунках із звітними даними, відображеними у балансі.

Аудитор перевіряє тотожність відображення даних в активі балансу по рядку "Виробничі запаси" на початок і кінець звітної періоду в співставленні з відповідними кінцевими даними журналу №5, а також перевірки їх достовірності шляхом порівнювання із сумами Інвентаризаційної відомості на дату проведення річної інвентаризації.

#### 4.5. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Назвіть основні нормативні документи, які необхідно використати аудитору для перевірки виробничих запасів.

2. Які завдання аудиту матеріальних цінностей?

3. Послідовність проведення аудиту матеріальних цінностей.

4. Який розділ балансу і синтетичні рахунки повинен перевірити аудитор з обліку матеріальних цінностей?

5. За якою оцінкою оцінюються матеріальні цінності в обліку?

6. *Що входить у перевірку збереження матеріальних цінностей підприємства?*

7. *Як встановлюється розмір утримань сум нестач матеріальних цінностей понад норм природного збитку з матеріально-відповідальних осіб?*

#### 4.6. Практичний блок

4.6.1. *Скласти таблицю класифікації зловживань (дод. 8).*

4.6.2. *Вирішити завдання № 5, №6.*

##### *Завдання №5*

При перевірці господарських операцій з товарно-матеріальних цінностей аудитор встановив, що головний бухгалтер підприємства за рахунок виявлених надлишків по матеріальним цінностям у окремих матеріально-відповідальних осіб, створював резерви для списання нестач з інших матеріально-відповідальних осіб. Для цієї мети він відкрив у бухгалтерському обліку рахунок 20.10 "Облік пересортиць". За період з 1 січня до 1 червня поточного року було списано бухгалтером нестач за рахунок резерву на суму 250 грн. Встановити правомірність здійснених операцій.

##### *Завдання №6*

При аудиті господарських операцій з надходження та руху матеріалів на фірмі "Аіст" встановлено аудитором, що в результаті проведеної інвентаризації 5 лютого в акті результатів інвентаризації відображена нестача в сумі 215 грн. Крім того з'ясовано, що в інвентаризаційну відомість записані матеріали на суму 580 грн., що підлягали інвентаризації, але документи на їх оприбуткування відсутні. Дозвіл на включення матеріалів у Інвентаризаційну відомість даним керівником та головним бухгалтером фірми. У бухгалтерському обліку нестача в сумі 250 грн. відображена записом: Дт 947 Кт 714

Встановити правомірність дій керівництва фірми "Аіст".

#### 4.7. Контрольний блок

##### 4.7.1. Тести:

1. Аудиторська перевірка операцій обліку матеріальних цінностей починається:

а) із ознайомлення з формою обліку та виправлення помилок, вказаних попереднім аудитором;

б) з розробки детального плану перевірки із зазначенням строків виконання матеріалів перевірки;

в) з перевірки документів та реєстрів по надходженню та руху матеріальних цінностей;

г) з перевірки відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку.

2. При перевірці операцій з придбання матеріальних цінностей і розрахунків з постачальниками, аудиторі необхідно використовувати в умовах ЕОМ на підприємстві:

а) машинограму кредитових оборотів по рахунку 631 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками";



## РОЗДІЛ 5. МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

- здійснення угод із матеріально відповідальними особами (наявність договорів із касирами);
- кваліфікацію та практичний досвід касирів, що забезпечують роботу каси;
- порядок надходжень та видатків грошових коштів;
- забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства;
- дотримання необхідних процедур організації здійснення господарських операцій з грошовими коштами;
- дотримання вимог до первинних та зведених документів, що забезпечує наявність доказів про їх здійснення;
- використання та збереження бухгалтерської документації з обліку грошових коштів згідно "Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку".

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу аудитору визначити думку про етап господарських операцій з грошовими коштами на підприємстві, визначити недоліки в їх організації та можливі напрямки ліквідації порушень, зловживань.

Друга стадія аудиту грошових коштів у касі передбачає проведення інвентаризації грошових коштів, що знаходяться у касі підприємства. Виявлення нестачі, крадіжки грошей, прихованої неоформленими документами і розписками виявляється шляхом інвентаризації готівки.

У кінці її проведення необхідно скласти відомість інвентаризації з грошових коштів та цінних паперів, що знаходяться у касі, перевірити попередній результат з інвентаризації грошей в Акті попередньої перевірки грошових коштів у касі та обов'язково зафіксувати результати інвентаризації в робочих документах аудитора.

На цій стадії аудитор повинен вивчити накази керівника про проведення інвентаризації каси та визначення складу комісії, питання своєчасності проведення інвентаризації каси, наявність проведення раптових інвентаризацій кас керівництвом підприємства.

Третя стадія перевірки визначає правильність та достовірність заповнення прибуткових та видаткових касових ордерів. При цьому неприпустимі будь-які виправлення, закреслювання, помарки тощо.

Прибуткові та видаткові касові ордери повинні бути належно оформлені. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери мають бути заповнені таким чином, щоб забезпечувалось збереження цих записів протягом терміну зберігання документів.

Аудитором уважно перевіряється використання бланків прибуткових

касових ордерів, їх облік та зберігання, а також наявність та порядок ведення журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, які обов'язково зв'язуються з даними записами у касовій книзі.

Перевіряючи порядок ведення касової книги необхідно впевнитися, що підприємство має тільки одну касову книгу. Під час перевірки звіту касира і прикладених до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів, прикладених до звіту, із записами в журналі реєстрації, комерційні банки за місцем відкриття рахунка з урахуванням режиму роботи підприємства, розміру касових оборотів та порядку здавання касової виручки і графіку заїзду інкасаторів за готівкою на підприємство.

Порядок установлення лімітів залишку готівки в касі регулюється Інструкцією про організацію роботи з готівкового обліку установами банків України, затвердженою постановою Правління Національного банку України, від 19.02.2001р. № 69.

Усю готівку понад встановлених лімітів у касі підприємства зобов'язані здавати у порядку й у строки, встановлені установою банку для зарахування на їхні рахунки. Касові операції оформляються документами, типові форми яких затверджено наказом Міністерства статистики України (Мінстату) від 15.02.96р. № 51.

Підприємства мають право здійснювати розрахунки між собою як у готівковій, так і в безготівковій формі. Установи банків не менше одного разу у два роки повинні перевіряти дотримання касової дисципліни на всіх підприємствах, що обслуговуються ними.

Інструкція № 7 "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України", затверджена постановою Правління НБУ від 2 серпня 1996р. № 204 (із змінами та доповненнями від 13 липня 1999р. № 340, від 5 лютого 1999р. № 49).

Цей нормативний документ розповсюджується на підприємствах, організаціях, установах усіх форм власності і є обов'язковим для виконання ними.

Безготівкові розрахунки між підприємствами здійснюються через банки шляхом перерахування грошових коштів із поточних рахунків платників на поточні рахунки одержувачів грошових коштів.

Установи банку списують грошові кошти з рахунків підприємств за розпорядженням їх власників.

Грошові кошти підприємців підлягають обов'язковому зберіганню в банках, за виключенням залишків готівки у касі в межах ліміту.

Безготівкові розрахунки здійснюються за розрахунковими документами (платіжні доручення, вимоги-доручення, чеки, акредитиви, векселя, платіжні вимоги та касові доручення).

Підприємства (платники й одержувачі грошових коштів) повинні контролювати своєчасне здійснення розрахунків.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів", затверджене наказом МФУ від 31 березня 1999р. № 87.

Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб, всіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та загальні вимоги до розкриття його статей.

Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів визначається окремим Положенням.

Метою складання звіту є надання користувачам фінансової звітності, повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбувалися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30 листопада 1999р. № 291.

### **5.1. Нормативне регулювання розрахункових операцій та поточних зобов'язань**

У ринкових умовах зростає необхідність у забезпеченні інформаційної потреби користувачів відносно оцінки пошуку рішень стосовно управління підприємством, а також участі підприємства в капіталі. В економічному відношенні власники відділені від своїх часток власності, що перебувають у різних господарюючих суб'єктах. Адже саме їм потрібна інформація про фінансовий стан підприємства, його потенціал і стабільність у майбутньому. З цією метою потрібно проводити аудиторську перевірку бухгалтерської фінансової звітності, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Аудит слід проводити згідно яких законодавчих та нормативних актів:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України" від 16.07.99р. №996-XIV.
2. Закон України «О собственности».
3. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу" від 4.04.93р.
4. Закон України "Про аудиторську діяльність".
5. Закон України "Про внесення змін і доповнень до статті 10 Закону України "Про аудиторську діяльність".
6. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3.04.97р.
7. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України від 22.05.97р. №283/97-ВР.
8. Наказ ДПАУ від 25.06.97р. №197 "Про порядок проведення повної інвентаризації товарних залишків станом на 1 жовтня 1997р. па підприємствах, що здійснюють торгово-посередницьку, оптово-збутову та роздрібну торгівлю діяльність і норми подання ними даних про товарні залишки, визначені у результаті проведення інвентаризації".
9. Норми відшкодування витрат на відрядження у межах України та за кордон: Постанова КМУ від 15.01.98р. №10.
10. Про затвердження правил використання готівкової іноземної валюти на території України: Постанова НБУ від 26.03.98р. №119.
11. Про результати суцільної інвентаризації дебіторської та



кредиторської заборгованості і заходи щодо її скорочення: Постанова КМУ від 29.04.99р. №750.

12. Про норми відшкодування витрат па відрядження в межах України та за кордон: Постанова КМУ від 23.04.99р. №663 (зі змінами, внесеними Постановою КМУ від 6.09.2000р. №1398).

13. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. Мінфіном України від 24.05.95р. №88.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": затв. Мінфіном України від 08.10.99р. №237.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": затв. Мінфіном України від 08.10.99р. №237.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Витрати": затв. Мінфіном України від 51.12.99р. №318.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": затв. Мінфіном України від 31.01.2000р. №20.

18. Інструкція про службові відрядження у межах України та за кордон: затв. Мінфіном України від 13.03.98р. №59.

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Мінфіном України від 30.11.99р. №291.

20. Про затвердження Інструкції про застосування Порядку викупу кредиторської і погашення дебіторської заборгованості держави з використанням казначейських векселів: Інструкція Мінфіну України від 16.06.99р. №151.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Мінфіном від 30.11.99р. №291.

22. Про затвердження форми посвідчення про відрядження: наказ ДПАУ від 28.07.97р. №260.

23. Про затвердження форми державної статистичної звітності №1-5 термінова (місячна) "Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість" та Інструкції щодо її заповнення: наказ Держкомстату України від 31.07.2000р. №258.

24. Щодо віднесення деяких витрат на відрядження до валових витрат: лист ДПАУ від 4.01.2000р. №10/6/15-1116.

25. Про порядок віднесення та відшкодування безнадійної заборгованості: лист ДПАУ від 3.02.2000р. №529/6/15-1116.

26. Про затвердження Методичних рекомендацій по перевірці витрат на відрядження: наказ ГДКРУ від 21.03.2000р. №24.

27. Про порядок оформлення векселями дебіторської заборгованості перед банком: лист НБУ від 20.04.2000р. №18-211/1009-2283.

28. Національні нормативи аудиту та Кодекс професійної етики аудиторів України: затв. Рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98р. №73.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні" визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Крім цього в ньому визначено такі поняття, як "зобов'язання". Відповідно до Закону України №996 від 16.07.99р. підприємство (організація) самостійно визначає облікову політику па рік, де відображаються основні засади організації та ведення обліку на підприємстві.

На відміну від Закону України №996 від 16.07.99р. Закон України "Про ПДВ" визначає ще такс поняття, як "податкове зобов'язання" - загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, що визначена згідно з цим законом, а Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (далі - Закон про прибуток) дає визначення безнадійної заборгованості, вказує особливості покриття даної заборгованості банками і небанківськими фінансовими установами. У Законі України від 03.04.97р. №168/97-ВР "Про ПДВ" зі змінами і доповненнями, оподаткування безнадійної заборгованості розглянуто тільки у пункті 4.5, згідно з яким продавець може зменшити податкове зобов'язання у разі визнання боргу покупця

Розмір збитків від нестач, крадіжок та псування матеріальних цінностей (крім дорогоцінних металів та валютних цінностей), визначений Порядком №116, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р., з доповненнями за №1402 від 15.12.1997р.

Розмір збитків визначається за формулою:

$$P_3 = ((B_0 - A) \cdot I_{\text{інф}} + A_{\text{зб}} + \text{ПДВ}) \cdot 2$$

де  $P_3$  - розмір збитків, грн.;

$B_0$ , — балансова вартість (первісна на момент встановлення факту нестачі, крадіжки, псування матеріальних цінностей), грн.;

$A$  — амортизаційні відрахування;

$I$  — загальний індекс інфляції, що визначається щомісячно Державним комітетом зі статистики;

$A$ - — розмір акцизного збору, грн.;

ПДВ — розмір податку на додану вартість, грн.

Необхідно пам'ятати, що згідно Порядку 116 здійснюється відшкодування збитків, нанесених підприємству, а залишок коштів перераховується до державного бюджету. У випадку, якщо винні особи в нестачі, крадіжках не встановлені, або у відшкодуванні їх відмовлено судом, або при інвентаризації виявлені надлишки товарно-матеріальних цінностей, їх суми відносяться на результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Кінцеві результати інвентаризації розглядаються на центральній інвентаризаційній комісії, де надаються пропозиції про залік нестач і лишків по матеріальним цінностям, встановлених в результаті пересортиці; списування нестач в межах норм природного убутку та втрат від

псування.

Результати по встановленим нестачам, лишкам, втратам від псування майна підприємства повинні знайти відображення у протоколі інвентаризаційної комісії та затверджені керівником підприємства в п'ятиденний термін.

Затверджені результати перевірки цінностей відображаються у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому проведена Інвентаризація.

Несвоєчасне відображення в обліку нестач чи інших втрат матеріальних цінностей означає можливе покриття їх штучно створеними лишками або вилучення лишків в наступному інвентаризаційному періоді.

Відповідно до статті Кодексу України про адміністративні правопорушення, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації майна підприємства, а також неприйняття своєчасних заходів по відшкодуванню збитків від нестач, крадіжок та інших втрат накладається штраф від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Правильна організація інвентаризаційної роботи, своєчасне і якісне відображення її результатів має велике значення для покращення загальних результатів фінансово-господарської діяльності підприємств.

Результати інвентаризації майна на складах бухгалтер відображає на підставі порівнювальних відомостей (форми № Інв.-19,20).

Порядок відображення результатів інвентаризації наведено в табл. 4.1.

Принципи формування в обліку інформації про зобов'язання та вимоги до розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначено в П(С)БО №11 "Зобов'язання", затверджено Наказом МФУ від 3 1.01.00р. №20. Крім цього, стосовно визначення та розкриття змісту зобов'язань допомагає П(С)БО №2 "Баланс", затверджений наказом МФУ від 31.03.99р. №87, в якому не тільки можна побачити загальні вимоги до розкриття своїх статей, але і визначити такі поняття, як довгострокові та поточні зобов'язання, а згідно П(С)БО №11 зобов'язання визнаються та відображаються в обліку та звітності. Необхідно зазначити, що завжди існує деякий відсоток помилок у регістрах бухгалтерського обліку, який визначається аудиторами, тому важливо розуміти такі поняття як "ризик" та "суттєвість".

Роз'яснення терміну "Суттєвість" та її залежності від ризику аудиторської перевірки визначає Норматив №11 "Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки", згідно якого з'ясовується поняття "суттєвість"; фактори, які можуть на неї вплинути, а також взаємозв'язок суттєвості та ризику. Найбільш повно поняття ризик аудиту, або загальний ризик, визначає Національний норматив аудиту №12 "Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаному з ефективністю її функціонування". Метою цього нормативу є встановлення порядку отримання аудитором знання системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, ризику аудиту і його складових частин: властивого ризику, ризику невідповідності внутрішньому контролю, ризику не виявлення помилок. Аудитор повинен проаналізувати чи справді помилки є суттєвими, якщо це так, то він повинен порушити питання

скорочення аудиторського ризику шляхом подальшого продовження процедур перевірки або висунути додаткові вимоги до керівництва клієнта щодо внесення виправлень до фінансової звітності підприємства.

Якщо керівництво відмовляється від виправлення, то результати проведення процедур перевірки не дозволяють аудитору зробити висновок, що помилка несуттєва, він може переглянути складення позитивного висновку і скласти Інший вид аудиторського висновку з переліку аудиторських висновків, передбачених ННА №26 "Аудиторський висновок". В цілому Норматив №26 регламентує основні принципи, за якими складається аудиторський висновок. Аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку.

## **5.2. Організація і методика проведення аудиту розрахункових операцій**

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

Розрахунки, що виникають між підприємствами та установами здійснюються за допомогою грошей. Таким чином грошові розрахунки виступають важливим фактором забезпечення кругообігу засобів, а їх своєчасне завершування слугує необхідною умовою безперервного процесу виробництва безнадійним за порядком, визначеним законодавством України. При цьому, очевидно, мається на увазі визначення безнадійної заборгованості, наведене в Законі про прибуток, оскільки і в Цивільному кодексі, і в Арбітражному процесуальному кодексі поняття "безнадійна заборгованість" відсутнє. У той же час до переліку термінів, які розуміються у значенні, визначеному Законом про прибуток (п. 1.1 1 Закону про ПДВ), включити поняття безнадійної заборгованості ... "забули".

Закон України "Про аудиторську діяльність" (із змінами, внесеними Законами України від 14.03.95р. №81/95-ВР, від 20.02.96р. №54/96-ВР) визначає правові принципи здійснення аудиторської діяльності в Україні та напрямків на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Положення цього закону діють на території України та розповсюджуються на всі господарюючі суб'єкти незалежно від форми власності та виду діяльності.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція №291 про його застосування встановлюють позначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків та бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності. План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації і групування

на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку.

Згідно Інструкції №291 для обліку зобов'язань призначений клас 5 "Довгострокові зобов'язання" і 6 "Поточні зобов'язання" Плану рахунків, склад яких відповідає структурі довгострокових та поточних зобов'язань.

Форма бухгалтерського обліку як певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення Інформації в них повинна обиратися підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Саме тому, Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку №356 спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств; на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів. Виходячи з цього, згідно Методичних рекомендацій №356, для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, для обліку виданих та отриманих короткострокових векселів, довгострокових і поточних зобов'язань призначений журнал №3 "Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань" та відомості аналітичного обліку 3.1 - 3.6. Слід відмітити, що синтетичний та аналітичний облік по вказаних рахунках бухгалтерського обліку досить уніфікований, компактний та практичний. Уніфікація обліку операцій по цих рахунках, з введенням необхідної кількості відомостей та вкладних листів до них, здатна охопити всі операції за місяць.

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

Незалежно від методу перевірки аудиторю необхідно встановити:

- реальність заборгованості (дебіторської та кредиторської);
- причини та терміни виникнення заборгованості;
- правильність відображення у бухгалтерському балансі залишків;
- реальність повернення та обґрунтованість списання заборгованості;
- суми дебіторської та кредиторської заборгованості, з яких минув строк позовної давності;
- правильність відображення заборгованості на рахунках обліку та у фінансовій звітності;
- наявність актів звірки розрахунків чи гарантійних листів, в яких боржники визнають свою заборгованість та дотримання строків позовної давності. Перш ніж здійснювати аудит розрахункових операцій, необхідно встановити його основні завдання, до яких належать:

1) оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни по всіх видах розрахунків з кредиторами підприємства;

2) встановлення наявності фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень при виконанні розрахункових операцій;

3) розробка заходів з реалізації результатів контролю стосовно попередження зловживань і порушень при здійсненні розрахункових операцій.

До основних напрямків аудиту відносять перевірку:

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

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

- первинні документи (виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, авансові звіти, товарно-транспортні накладні);
- облікові реєстри (журнал №3, Головна книга);
- форми звітності (форма №1 "Баланс", форма №1-Б (Баланс), декларації по податкам;
- дані інвентаризації, акти звірки розрахунків тощо. Предметом аудиту операцій із зобов'язаннями є господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з бюджетом і позабюджетними фондами, іншими кредиторами, а також відносини, що виникають при цьому між сторонами.

Основним об'єктом у даному випадку будуть розрахунки з різними кредиторами. До них необхідно віднести: розрахунки з покупцями і замовниками, з постачальниками та підрядниками, з підзвітними особами; розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами.

Аудит розрахункових операцій слід починати з перевірки правильності оплати за реалізовані матеріальні цінності, а також повноти списання відвантажених цінностей.

Під час перевірки аудитором необхідно встановити, чи правильно відображені за статтями балансу відповідні залишки заборгованості. З цією метою порівнюють залишки за кожним видом розрахунків на одну і ту саму

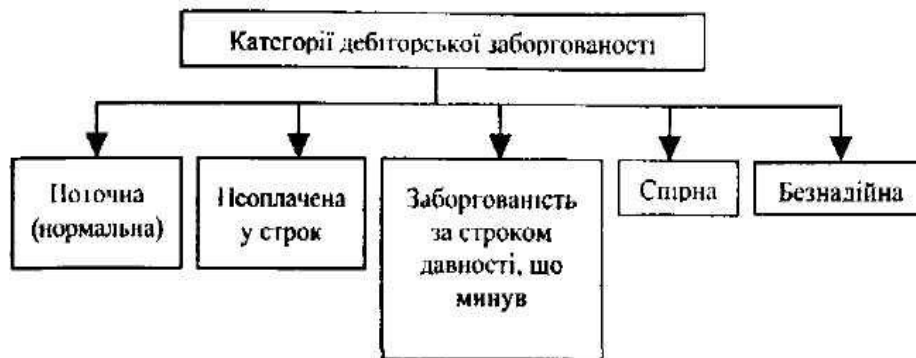
дату за даними аналітичного обліку із залишками за синтетичним рахунком 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", Головною книгою і балансом. За наявності розходжень аудитор слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним покупцем чи замовником.

Аудитору необхідно пам'ятати, що такі розходження є наслідком занедбаності обліку розрахункових операцій або результатом зловживань.

Кожна сума заборгованості на рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" розглядається з погляду виникнення боргу, причини і давності її створення, реальності одержання. Під час аудиту дебіторської заборгованості необхідно з'ясувати її категорії (рис. 5.1).

Під час перевірки розрахунків із покупцями аудитор повинен встановити:

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



*Рис. 5.1 Види дебіторської заборгованості*

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

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

нів розрахунків. Далі здійснюється перевірка попередньо проведених інвентаризацій кредиторської заборгованості. Аудитор повинен ознайомитися та проаналізувати матеріали проведених інвентаризацій. Якщо такі дані відсутні, то аудитор має право вимагати проведення інвентаризації, що дозволить виявити реальний стан кредиторської заборгованості.

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

Аудиторська перевірка дає змогу зосередити увагу на сумнівних розрахунках, перевірити обґрунтованість створення резерву за сумнівними боргами і законність їх списання з балансу. З метою з'ясування достовірності первинних документів, за якими здійснені розрахункові операції, доцільно провести зустрічні звірки документів на даному підприємстві та зробити письмовий запит у відповідні підприємства про стан розрахунків. Доцільно перевірити наявність актів звірки, рахунки, за якими проводилися сторнувальні записи щодо перерахування сум з одного рахунка на інший, а також ті, з яких складались бухгалтерські записи на підставі довідок.

Кожна сума дебіторської і кредиторської заборгованості на окремих рахунках повинна розглядатися з погляду виникнення боргу, причини і давності створення заборгованості, реальності її одержання.

Аудитор повинен з'ясувати причини непогашення заборгованості у визначені терміни.

Аудитору потрібно пам'ятати, що позовна давність вираховується з моменту виникнення права на подання позову. З цього приводу слід перевірити, чи подавались листи-нагадування про необхідність погашення боргу, чи виставлялися претензії постачальнику, чи передані матеріали юридичній службі підприємства для подання позову.

Аудитором звертається увага на правильність застосування постачальниками цін, тарифів за послуги, включення в рахунки витрат, не передбачених кошторисом.

Більш уваги аудитору необхідно приділяти оцінці правильності відображення в обліку зобов'язань. При вивченні даного питання звертається увага на правильність відображення в обліку позикових коштів, наявність відповідних договорів, правильність формування статей балансу, які відображають дані розрахунків з постачальниками та підрядниками. У процесі вивчення облікових реєстрів уточнюється відповідність залишку по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", відображеного у Головній книзі, залишкам аналітичного обліку в журналі №3. Результати перевірки аудитор повинен відобразити у робочому документі (табл. 5.1).



Таблиця 5.1

**Відомість перевірки співставленості дани  
журналу №3 та Головної книги по рахунку 631  
"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"**

№ з/п	Зміст господарської операції	Згідно бухгалтерського обліку						За даними аудиторської перевірки, сума, грн.	Відхилення	
		(за даними журналу №3)			(за даними Головної книги)				згідно журналу №3	згідно Головної книги
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.			
1	Придбання товарів від постачальників	281	631	8414637	281	631	8414637	8414637	-	-
2	Відображено розрахунки за податковим кредитом	644	631	5043197	644	631	5043197	5043197	-	-
3	Перераховані кошти постачальнику	631	311	6059	631	311	6059	6059	-	-

З робочого документу бачимо, що розбіжність між даними Головної книги, журналу №3 та даними аудиторської перевірки відсутні, а якщо розбіжність мала місце, тоді необхідно було б перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним постачальником і підрядником зокрема. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок занедбаності обліку розрахункових операцій або зловживань.

Під час аудиту розрахунків з підрядниками необхідно перевірити:

- чи включені об'єкти, що будуються, до титульного списку та забезпечені вони джерелами фінансування;
- чи є в наявності на підприємстві проектно-кошторисна документація на будівельні об'єкти;
- чи укладені договори з підрядниками;
- чи відсутні дописки обсягів виконаних робіт;
- чи правильно визначені ціни на об'єкти;
- чи є відповідність сум згідно рахунків І доданих до них актів про виконані роботи.

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

- правильність видачі грошей під звіт;
- цільове призначення витрачання отриманих під звіт сум;
- законність і доцільність витрачання підзвітних сум;
- правильність оформлення авансових звітів І прикладених до них документів та своєчасність подання їх у бухгалтерію підприємства;
- етап обліку розрахунків з підзвітними особами. Джерелами аудиту є: накази й розпорядження по

підприємству, авансові звіти з прикладеними документами, дані аналітичного і синтетичного обліку по рахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами" (журнал №3, відомість 3.1-3.6, Головна книга), баланс підприємства (форма №1).

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

Перевіряючи дотримання норм відшкодування витрат на відрядження аудитор керується постановою КМУ від 6 вересня 2000 року №1398 "Про внесення змін до постанови КМУ від 23 квітня 1999 року №663", де вказується, що добові, починаючи з 06.09.2000 року, встановлено у розмірі 18 грн. Також аудитором перевіряється дотримання положень Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом МФУ від 13.03.98р. №59 зі змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну №165 від 13.08.98р.

Ретельно перевіряються авансові звіти про видатки на відрядження. При цьому встановлюють наявність відміток у посвідченні про відрядження щодо прибуття й вибуття і звіряють ці дати з компостерами проїзних квитків, перевіряють правильність оплати добових, квартирних і проїзних. Добові в межах України встановлено в розмірі 18 грн. за одну добу, квартирні - за квитанціями готелю, проїзні - за документами на проїзд. Випадки переплат чи недоплат аудитор фіксує у робочому документі "Відомість переплат і недоплат видатків на відрядження" (табл. 5.2).

Дані таблиці 5.2 свідчать про те, що на підприємстві мали місце переплати на суму 8 грн. 57 коп. і недоплати на суму 3 грн. 65 коп. Це свідчить про занедбаність обліку розрахунків з підзвітними особами.

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

Таблиця 5.2

**Відомість переплат і недоплат видатків  
на відрядження**

№ з/п	Журнал №3		Посада	Прізвище, ім'я та по батькові підзвітної особи	Авансовий звіт		Оплачено (згідно авансового звіту)	Слід було оплатити (за даними аудиторської перевірки)	Різниця		Характер порушення
	Дата	№			Дата	№			Переплата	Недоплата	
1	Березень	3	Бухгалтер	Барабанов А.Д.	19.03.03	5	31,10	25,60	5,50	-	Переплата добо-вих
2	Червень	3	Менеджер	Іванов А.С.	11.06.03	5	42,18	39,11	3,07		Переплата про-ізних
3	Вересень	3	Юрист	Петров К.Д.	28.07.03	6	68,50	72,15	-	3,65	Пе-ре-гово-ри за кві-тан-цією
<b>Разом</b>							<b>141,7</b>	<b>136,8</b>	<b>8,57</b>	<b>3,65</b>	

Практика показує, що допускаються випадки виписування безтоварних і фальшивих документів, які оформляють оплату різних робіт нештатним працівникам. Аудитор такі факти встановлює способом фактичної й зустрічної перевірки і засвідчує у робочому документі та доводить, що ці роботи не проводились або були виконані в значно меншому обсязі. Тому в результаті аудиторської перевірки важливо з'ясувати: чи всі авансові звіти затверджені керівником, чи вносить бухгалтер необхідні виправлення за відсутності виправдовувальних документів, а також за наявності арифметичних помилок; чи на всіх авансових звітах і підпис бухгалтера.

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

Розрахунки по претензіям обліковуються на балансовому рахунку 37

"Розрахунки з різними дебіторами" субрахунку 374 "Розрахунки по претензіям".

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

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

Претензії можуть бути пред'явлені:

- до постачальників і підрядників за виявлені збільшення обсягів виконаних робіт, недопоставку товарів, завищення цін і тарифів та сум внаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам, за простої з вини постачальників;
- до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла у дорозі, і за зайві сплачені суми при перевезенні вантажів;
- за санкціями (штрафи, пені, неустойки) за недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом;
- до банків за сумами, помилково списаними за рахунками в банку (за валютними операціями).

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

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

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

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

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

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

підприємства, у випадку затвердження судом виконавчих документів.

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

### **5.3. Організація та методика аудиту вексельних операцій та їх роль у безготівкових розрахунках**

У процесі здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства вступають у взаємовідносини з ІНШИМИ підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами.

Ці взаємини ґрунтуються на різноманітних грошових рахунках в процесі ведення вексельних операцій.

Одним із складових елементів цих операцій є розрахунки з кредиторами.

Правильна організація аудиту таких розрахунків допомагає виявити негативні явища в обліку кредиторської заборгованості, встановити причини їх виникнення, а також розробити рекомендації щодо уникнення їх у майбутньому та сприяти здійсненню цих заходів.

Крім того, з вексельним обігом пов'язані сподівання щодо оздоровлення вітчизняної економіки. Подолання недоліків періоду становлення вексельного обігу є першочерговим завданням. Вирішення цих завдань потребує поєднання зусиль державних інститутів, фахівців у галузі вексельного права та суб'єктів підприємницької діяльності.

Сфера застосування, різноманітність видів та форм, у яких векселі можуть виступати на внутрішньому та зовнішньому ринках, перетворили вексель на один з провідних фінансових інструментів ринкової економіки.

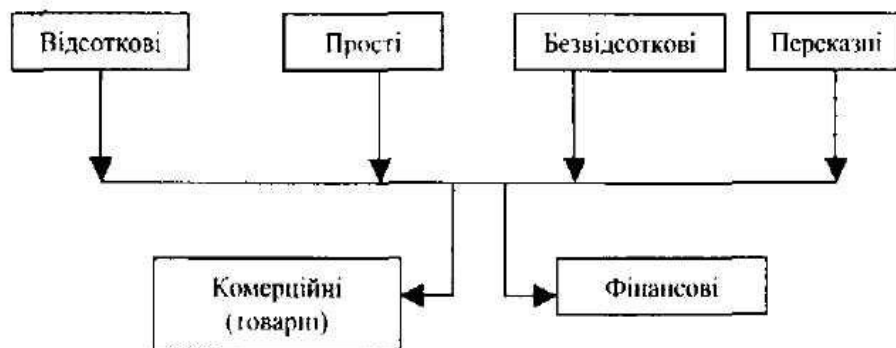
Виконуючи роль безготівкових грошей, вексель повинен застосовуватися як інструмент розрахунків у всіх випадках, коли господарські операції здійснюються з відстрочкою платежу. Це означає, що засобом обігу в період, який збігається з терміном поданої відстрочки, слугують не гроші як такі, а відображені в грошовій формі боргові зобов'язання, функції яких може виконувати вексель. Тільки на момент настання терміну платежу дія векселя як засобу розрахунків закінчується, а гроші, виконуючи функцію засобу платежу, завершують процес обліку. На цьому етапі векселедержувач може також погасити векселем свою заборгованість перед векселедавцем. Таким чином завершується господарська операція без залучення коштів.

Отже, застосування векселів одночасно дає змогу розвантажувати банківську систему та прискорити і здешевити розрахунки між суб'єктами

підприємницької діяльності.

З огляду на сказане слід зауважити, що приписування векселю невластивої йому функції платіжного засобу, яке є досить поширеним у вітчизняній нормативно-правовій і спеціальній літературі, навряд чи можна визнати правомірним.

У вексельному обігу України застосовуються такі види векселів (рис. 5.2).

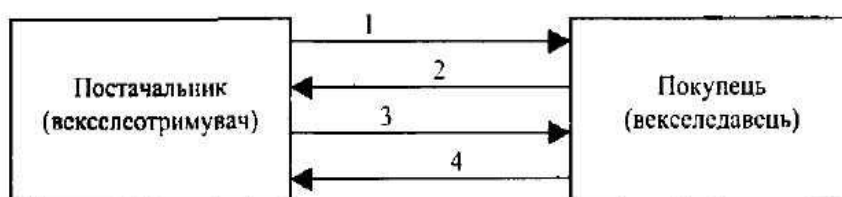


*Рис. 5.2 Види та форми векселів що застосовуються у вексельному обігу України*

Застосування в обігу простих і переказних векселів забезпечує гнучку систему їх використання залежно від характеру господарської операції і кількості суб'єктів, що беруть в них участь, а також відповідно до стану дебіторської заборгованості векселедавця, який визначає потенційну можливість переведення боргу.

Якщо умови дають векселедавцю розраховатися з векселеодержувачем наявними коштами, або якщо векселедавець не має боржників, на яких він міг би перевести свій борг перед векселеодержувачем, інструментом розрахунків має бути простий вексель. Отже простий вексель (або вексель-соло) — це письмовий документ, який містить просте і нічим не обумовлене зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити векселедавцю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці. Порядок дії простого векселя наведений на рис. 5.3.

На рис. 5.3 перша стрілка означає постачання товару, стрілка 2 - відображає передачу векселя, третя стрілка — це пред'явлення векселя до оплати, четверта — означає перерахування грошей по векселю.



*Рис. 5.3 Порядок дії простого векселя*

Якщо ж господарська операція включає кілька суб'єктів, пов'язаних

взаємними борговими вимогами, або векседавець для забезпечення розрахунків із векселедержувачем має попередньо стягувати борг із свого боржника, доцільним буде застосування переказного векселя. Схема розрахунків за переказним векселем у цьому разі буде раціональнішою та ефективнішою, ніж за умов оформлення такої угоди простими векселями. Таким чином, переказний вексель — це письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векседавця платнику сплатити певну суму грошей утримувачу у визначений строк у визначеному місці. Порядок перерахування боргу при використанні переказного векселя з трьома учасниками показано на рис. 5.4.

На рис. 5.4 перша стрілка означає видачу векселя ремітенту, друга стрілка - повідомлення про видачу векселя трасанту (боржнику), третя стрілка - повідомлення про прийняття (акцепт) векселя, четверта — повідомлення про отримання, п'ята — передача векселя до платежу й шоста — це платіж по векселю.



*Рис. 5.4 Порядок перерахування боргу при застосуванні переказного векселя*

Крім того, виділяють відсоткові та безвідсоткові векселі. Відсотковим називають вексель, на якому зазначена сума погашення та відсоток, який буде сплачено векседавцю за відстрочення платежу. Кожен з названих видів векселів може набувати різноманітну форму. Основними формами векселя є комерційні (товарні) та фінансові векселі.

Комерційні векселі застосовуються як інструмент у розрахунках за поставлену продукцію, виконані роботи або надані послуги. В даній ситуації відстрочка платежу є комерційним кредитом.

Фінансові векселі обслуговують позики, які суб'єкти господарської діяльності надають один одному за рахунок наявних тимчасово вільних коштів. В Україні фінансові векселі представлено банківськими, які виконують роль депозитних сертифікатів і за своїм змістом та спрямованістю можуть бути лише умовно віднесені до фінансових векселів.

Застосування інших форм векселів в Україні заборонено, оскільки вони є занадто зручними інструментами для зловживання у сфері господарських відносин та у сфері розрахунків з бюджетом.

Щоб краще зрозуміти сутність векселя, слід зазначити його характерні риси. Зокрема економіст Луців Б.Л. виділив такі характеристики векселя як:

абстрактність, беззаперечність та оборотність. Абстрактність означає, що на векселі не вказаний конкретний вид угоди. Беззаперечність — це обов'язкова оплата боргу, аж до примусових заходів. Оборотність означає передачу векселя як платіжного засобу іншим особам з передавальним написом на його звороті (індосамент), що створює можливість взаємного заліку вексельних зобов'язань.

Обіг векселів у господарській діяльності України регулюються спеціальними правовими нормами. Виходячи з цього, вексель складається суворо відповідно до вимог, установлених законодавством до його форми і змісту,

Основними завданнями вексельних розрахунків є перевірка:

- порядку замовлення та умов збереження бланків векселів;
- наявності у векселі основних реквізитів, згідно вимог законодавчих та нормативних актів України;
- правильності та своєчасності документального відображення операцій по одержанню позик під вексель і видачі векселів постачальникам та іншим кредиторам;
- законності і доцільності відображення на рахунках оплати векселів (погашення заборгованості за векселями).

Мстою аудиту вексельних операцій є перевірка:

- достовірності ведення операцій з векселями;
- повноти і своєчасності розрахунків за векселями;
- законності видачі векселів постачальникам та іншим кредиторам.

Джерелами інформації, що використовуються з метою проведення аудиторської перевірки є:

- виписки банків з відповідних рахунків із додатками документів, які є підставою для здійснення вексельних операцій;
- первинні документи (договір купівлі-продажу продукції та вексель на суму отриманих матеріальних цінностей); книга реєстрації векселів, рахунок-фактура,

податкова накладна, товарно-транспортна накладна, акт прийому-передачі векселя; журнал №3 по рахунку "Векселі видані"; журнал №3 по рахунку "Векселі отримані".

Нормативна база, що регулює застосування та порядок розрахунків з вексельних операцій складається з таких законодавчих та нормативних документів:

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93р. №3125-ХІІ.
2. Закон України "Про заходи щодо нормалізації платіжної дисципліни" від 16.03.95р. №224.
3. Закон України "Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань" від 22.11.96р. №543/96.
4. Закон України "Про цінні папери та фондову біржу" від 18.06.91р. №1201// Бухгалтерський облік.- 1997.-№44.- с.3.
5. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в



Україні" від 16.07.99р. №996-XIV.

6. Закон України "Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 року, якою введений Уніфікований закон про переказні й прості векселі" від 06.07.99р. №826-XIV // Все про бухгалтерський облік.- 1999.- №113.-с.15.

7. Інструкція №7 "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України" від 28.07.96р. №115.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99р. №291 // Все про бухгалтерський облік.-2000.- №11(436).-с 18.

9. Постанова ВРУ "Про застосування векселів у господарському обороті України" від 17.06.92 №2470-ХП // Право України.- 1992.- №11.- с79.

10. Правила виготовлення і використання вексельних бланків, затверджені постановою КМУ І НБУ від 10.09.92р. №528 зі змінами та доповненнями // Баланс- 2000.-№62.-с.5.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" від 08.10.99р. №237 // Все про бухгалтерський облік.- 2000.-№11(436).- с.80.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" від 31.01.00р. №20 // Спец, додаток до тижневика ""Дебет-Кредит": Документи. Усі *нормативні* акти "Про повний бухгалтерський облік. Том 1: 21 серпня 2000р.

Початковим етапом аудиту векселів одержаних та векселів виданих є перевірка порядку замовлення та умов збереження бланків векселів.

Підприємство для одержання необхідної кількості бланків векселів робить замовлення до банку, що оформляє *накладною*. При цьому аудитор слід звернути увагу на вірність оформлення накладної: наявність кількості замовлення бланків, ціни і загальної суми замовлення, а також обов'язково повинна бути сума ПДВ (згідно ст.2 Указу Президента України "Про сплату державного мита за вексельні бланки"). Під час придбання бланків векселів в установах банку підприємство сплачує обов'язково державне мито за кожен бланк у розмірі 10% від неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Крім того, аудитором перевіряється вірність реквізитів підприємства та банку, що його обслуговує.

Під час аудиту перевіряється наявність у векселі реквізитів. Так, простий вексель №65306599320914 згідно Закону України "Про цінні папери і фондову біржу" засвідчує безумовне грошове зобов'язання ЗАТ УМТП "КЦРЗ" векселедавця сплатити після настання строку *назначену суму грошей* 1200000 гри. ТОВ "Рудоремонтик" (дод. 9).

Для перевірки відповідності простого векселя №65306599320914 вимогам законодавства аудитор складає табл. 5.3 .

Таблиця 5.3

**Анкета перевірки обов'язкових реквізитів  
простого векселя**

№ з/п	Обов'язкові реквізити векселя	Наявність реквізитів	
		Так	Ні
1.	Наявність "векселя"	+	+
2.	Проста і нічим не обумовлена обіцянка сплатити визначену суму	+	-
3.	Зазначення строку платежу	+	-
4.	Зазначення місця, в якому повинен здійснитися платіж	+	-
5.	Найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений	+	-
6.	Дата і місце складання векселя	+	-
7.	Підпис того, хто видає документ (векседавця)	+	-

Тобто, простий вексель №65306599320914, виданий ЗАТ УМІ 11 "КЦРЗ", засвідчує його обіцянку сплатити 1200000 грн. ТОВ "Рудоремонтник" в зазначений у векселі термін.

Таким чином, даний вексель повністю відповідає вимогам чинного законодавства.

Крім того, на даному етапі об'єктом перевірки є книга реєстрації векселів, яку веде касир і яка зберігається в касі підприємства (дод. 10).

У книзі реєстрації векселів вказується назва платника, сума та строк погашення заборгованості по векселю (дод. 10). Аудиторам також необхідно здійснити співставлення відмічених погашених векселів у книзі з підтверджуючою цей факт випискою банку.

Згідно книги реєстрації векселів аудитор перевіряє облік одержаних векселів.

На рівні з виданими векселями отримані векселі мають підставу, тобто векседавець спочатку укладає договір купівлі-продажу певної продукції і лише потім в погашення своєї заборгованості видає вексель на суму отриманих матеріалів. Таким чином, на даному етапі аудитор повинен перевірити умови постачання, предмет контракту, якість та комплексність, ціну і порядок розрахунків, відповідальність сторін та інше.

Обов'язково звертається увага при перевірці на вірність реквізитів обох сторін, їх печатки і підписи довірених осіб. При цьому аудиторі необхідно перевірити наявність та вірність заповнення рахунків — фактур, податкової накладної, товарно-транспортної накладної.

При перевірці законності документального оформлення векселя: по-перше, перевіряється вірність оформлення векселя у відповідності до чинного законодавства.

Якщо одержаний вексель простий, то звертається увага на його обов'язкові реквізити.

Якщо отриманий вексель переказний, крім реквізитів простого векселя звертається увага на наявність простої та нічим не обумовленої пропозиції сплатити певну суму та найменування платника.

По-друге, перевірці підлягає акт прийому-передачі векселів. При перевірці об'єктами дослідження є суми, відображені у векселі, найменування самого векселя, наявність підписів та печаток сторін, зазначених в ньому (дод. 11).

Одним із важливих факторів при здійсненні вексельних розрахунків є сутність довіри між учасниками. Їх укріпленню сприяє вчасне погашення вескеследавцем заборгованості по векселю.

Для контролю за строками погашення дебіторської заборгованості по векселям отриманим ведеться однойменна відомість, що дає змогу слідкувати за процесом погашення заборгованості боржниками підприємства та його своєчасністю. Але найбільшу суттєву інформацію з цього питання аудитор дає аналіз та перевірка облікових реєстрів обліку векселів отриманих: журнал №3 із векселів отриманих, відомість аналітичного обліку отриманих векселів.

При цьому аудитор слід враховувати, який саме метод визначення доходу застосовує підприємство: момент одержання виручки за відвантаженою продукцією або момент подання розрахункових документів покупцям.

Заборгованість по рахункам з покупцями, замовниками та іншими дебіторами забезпечена векселями одержаними, які обліковуються на рахунках 162 "Довгострокові векселя одержані" і 34 "Короткострокові векселя одержані". Аналітичний облік по ним ведеться по кожному одержаному векселю. Для обліку з різними дебіторами і кредиторами по переказним векселям використовують рахунок 361 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Перевірку вірності складання бухгалтерських записів та відображення в реєстрах обліку операцій по одержаним векселям розглянемо в табл. 5.4.

Результати перевірки свідчать, що бухгалтерські записи складені вірно. Аудитором не виявлено ніяких порушень чинного законодавства. З метою перевірки векселів одержаних передбачено скласти аудитором робочий документ "Відомість результатів перевірки даних Головної книги, журналу №3 та відомості аналітичного обліку одержаних векселів (дод. 12, 13).

За допомогою цього документу слід порівнювати дані облікових реєстрів з даними звітності. Отже, якщо допущені помилки при заповненні документів, то це можна побачити у робочому документі, що складає аудитор.

При перевірці первинних та зведених документів спрощується праця аудитора.

На першому етапі аудиту виданих векселів необхідно перевірити правомірність та обґрунтованість господарських операцій, забезпечених виданим векселем, тобто здійснити перевірку умов видання векселя. В

даному випадку об'єктами перевірки є контракт купівлі-продажу, накладна, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, вексель, акт прийому-передачі векселя.

Таблиця 5.4

**Перевірка вірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, забезпечених векселями одержаними**

№ з/п	Зміст господарської операції	По обліковим даним			По даним аудиторської перевірки			Відхилення
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	
1.	Відвантажена продукція	361	701	1320000	361	701	1320000	-
2.	Нараховані суми податкових зобов'язань з ПДВ	701	641	220000	701	641	220000	-
3.	Списана фактична собівартість відвантаженої продукції	901	26	1100000	901	26	1100000	-
4.	Одержано вексель за відвантажену продукцію від ТОВ "Дніпробудкомітекс"	341	361	1320000	341	361	1320000	-
5.	Надійшли грошові кошти в оплату векселя	311	341	1320000	311	341	1320000	-
6.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ та виписана податкова накладна	643	641	220000	643	641	220000	-

При наявності контракту купівлі-продажу аудитором перевіряються умови, передбачені в ньому: якість і комплектність, предмет контракту, умови постачання, ціна і порядок розрахунків, майнова відповідальність, форс-мажорні умови, відповідальність сторін та порядок розгляду спорів та інші умови. Наряду і цим у контракті обов'язково необхідно *перевірити* відображення юридичної адреси сторін та платіжних реквізитів.

За результатами перевірки даного документу аудитором необхідно зробити висновок, що контракт відповідає вище вказаним вимогам та підтверджений печаткам» та підписами обох сторін.

На другому етапі аудиту виданих векселі» здійснюється перевірка складових документального оформлення господарських операцій. Перевіривши накладні аудитором необхідно визначитися щодо асортименту товару поставки, а також щодо факту наявності обов'язкових реквізитів накладної. Всі накладні повинні містити наступні дані:

- найменування "Продавця" та "Покупця";
- передумову поставки;

- відповідальну особу;
- код, найменування товару;
- масу, кількість товару до відпуску та фактичну, ціну, суму;
- загальну масу, кількість та суму без ПДВ;
- розмір ПДВ;
- печатку та підписи бухгалтера і особи, що дозволяє відпуск.

Записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури, необхідно представити у вигляді наступного робочого документу (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Перевірка даних накладної

№ з/п	Код	Найменування	За даними обліку (накладна)					За даними аудиторської перевірки					Відхилення	
			Маса, шт.	Кількість до відпуску	Фактична кількість	Ціна	Сума, грн.	Маса, шт.	Кількість до відпуску	Фактична кількість	Ціна	Сума, грн.	Кількість	Сума, грн.
1.	3696 0110610 1263	Ковш ЕКГ-81 без механізму	15504	2,00	2,00	49920	99840	15504	2,00	2,00	49920	99840	-	-
2.	2639 8134880 5519863	Ковш ЕКГ-79 з механізмом	980,0	3,00	3,00	2352	7056	980,00	3,00	3,00	2352	7056	-	-
	Рязом		16484		5,00		106896	16484		5,00		106896		
		ПДВ					21379,20					21379,20		
		Всього на загальну суму					128275,20					128275,20	-	-

Таким чином аудитор під час перевірки накладної виявляє вірність розрахункових загальних сум і суми ПДВ. Оскільки "Продавець" поставляє товар згідно п. 3.1 контракту купівлі-продажу на склад готової продукції "Покупця" автомобільним транспортом, аудитор повинен звернути увагу на вірність заповнення товарно--транспортної накладної та відповідальності в ній фактичної кількості товару, що надійшов, за даними товарно--транспортної накладної.

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності оформлення акту прийому-передачі векселя.

При перевірці даного документу аудитор звертає увагу, перш за все, на відповідність суми векселя і суми, відображеної в акті, наявність реквізитів самого векселя, найменування "Покупця" та "Продавця" та на причини, що обумовили видачу векселя, наявність підписів та печаток сторін, а також відповідність його складання основним вимогам.

Окремим етапом аудиту операцій, забезпечених виданими векселями є перевірка порядку погашення кредиторської заборгованості, забезпеченої векселями виданими. В даному випадку доцільно почати перевірку з первинних документів з процедур видачі векселя, тобто: це вексель і акт

прийому-передачі векселя. Напрямки їх перевірки описані вище.

Заборгованість по розрахункам з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами забезпечена виданими векселями, що обліковується на рахунку 51 "Довгострокові векселі видані" та 62 "Короткострокові векселі видані". Аналітичний облік векселедавець веде по кожному виданому векселю. Для відображення розрахунків з різними дебіторами і кредиторами необхідно використовувати рахунок 631 "Розрахунки і покупцями і замовниками".

При перевірці вірності складання бухгалтерських записів по операціям, забезпечених виданими векселями, та відображення їх в регістрах обліку, аудиторю слід скласти робочий документ (табл. 5.6).

В результаті аудиторської перевірки векселів виданих аудиторю необхідно скласти наступний робочий документ "Відомість результатів перевірки" даних Головної книги, журналу №3 (дод. 14) та відомості аналітичного обліку виданих векселів (дод. 15).

Дані слід порівняти з даними фінансової звітності, що дає можливість встановити недоліки в обліковій політиці у відношенні правильності відображення операцій з векселями виданими.

*Таблиця 5.6*

**Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, забезпечених векселями виданими**

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними обліку			За даними перевірки			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано матеріали по ціні придбання	201	631	1000000	201	631	1000000	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними обліку			За даними перевірки			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
2	Нараховані розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	641	631	200000	641	631	200000	-	-	-
3	Видапо вексель підприємству кредитору	631	621	1200000	631	621	1200000	-	-	-
4	Списана вартість бланку емітованого векселя	-	08	1	-	08	1	-	-	-
5	Погашена заборгованість, забезпечена виданими векселями	621	311	1200000	621	311	1200000	-	-	-

#### 5.4. Методика аудиту довгострокових і короткострокових позик

В умовах ринкової економіки підприємства залучають позикові кошти. З цією метою між установою банку та підприємствами укладається кредитні й договір. У практичній діяльності використовують також таку форму кредитування поточної господарської діяльності підприємства, як кредитування за сукупністю запасів витрат.

В нових умовах господарювання великого поширення набуло комерційне кредитування. Внаслідок кредитування виникають зобов'язання.

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникає внаслідок минулих подій та погашення якої приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі *економічні вигоди*.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.07.2000р. визначає порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання. Цим стандартом зобов'язання класифікуються па дострокові, поточні, забезпечення та непередбачені. Всі зобов'язання при проведенні аудиту підлягають перевірці.

Основними завданнями аудиту є:

- 1) перевірка правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з довгостроковими та короткостроковими позиками;
- 2) цільове використання кредитів;
- 3) своєчасність і повнота погашення кредитів;

4) достовірність залишків неповернених кредитів на рахунках бухгалтерського обліку.

Джерелами інформації для перевірки довгострокових і короткострокових позик є:

- первинна та зведена документація: кредитний договір, заява про одержання кредиту, довідки комерційного банку про залишок коштів на рахунку підприємств, копії засновницьких документів підприємства-засновника, довідка органів державної податкової адміністрації про своєчасну сплату податків; виписки банку з позикового рахунку, акти взаєморозрахунків з дочірними підприємствами;
- реєстри бухгалтерського обліку (журнал. Головна книга, Баланс підприємства тощо).

Нормативна база, що регулює аудит здійснення довгострокових та короткострокових зобов'язань:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. №996-XIV.

2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93р. №3125-XI.

3. Закон України "Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань" від 22.11.96р. №543/96.

4. Указ Президента "Про заходи щодо нормалізації платіжної дисципліни" від 16.03.95р. №204.

5. Положення "Про кредитування", затверджене постановою Правління Національного банку України №246 від 28.09.95р.;

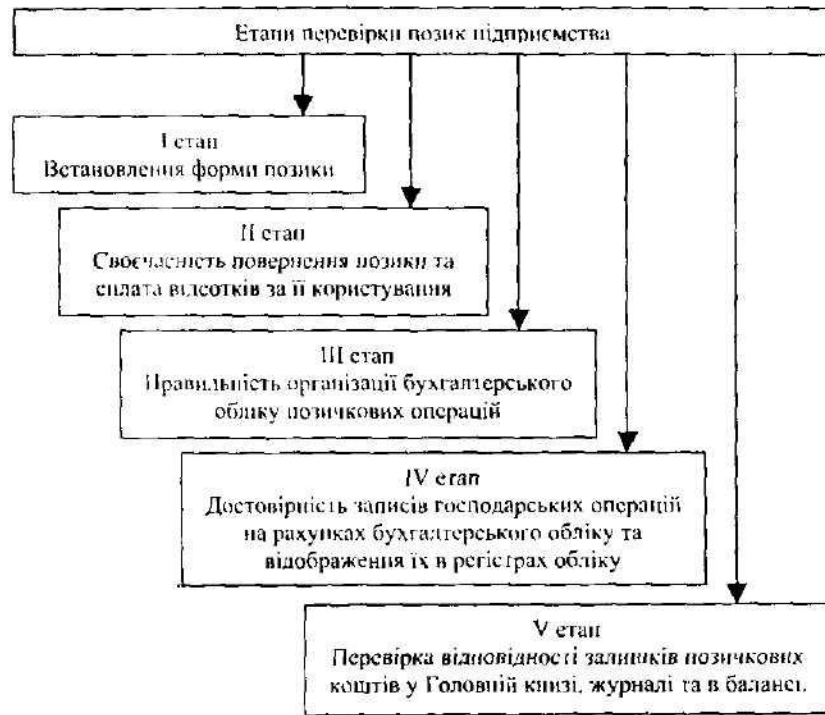
6. Цивільний кодекс України ст. 390, 380.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 1 "Зобов'язання" від 31 січня 2000р. №20 // Спец. Додаток до тижневика "Дебет-Кредит": Документи. Усі нормативні акти "Про повний бухгалтерський облік". Том 1:21 серпня 2000р.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99р. №291 // Все про бухгалтерський облік.-2000.- №11(436).- С.18.

Методика перевірки позик підприємства здійснюється у такій послідовності (рис. 5.5).





*Рис. 5.5 Методика аудиторської перевірки позичкових коштів підприємства*

На першому етапі починається перевірка позик підприємства із встановлення їх форми (готівкою в національній валюті, майном, в іноземній валюті, яка перераховується у гривні за відповідним курсом).

На другому етапі перевіряється аудитором своєчасність повернення позички основного боргу та сплата процентів за її користування у відповідності до чинного законодавства. Аудитору необхідно також пам'ятати, що проценти за надання позички не нараховуються лише у випадках, коли це оговорено у договорі, або коли у формі позички боржниківі (позичальникові) передаються не гроші, а інші речі.

На наступному етапі детально перевіряється аудитором правильність організації бухгалтерського обліку позичкових операцій.

У господарській діяльності інколи об'єднують позичку з кредитом і помилково обліковують позичку на рахунках отриманих кредитів (50 "Довгострокові позички", 60 "Короткострокові позички").

При аудиторській перевірці потрібно аудитору встановити законність:

- укладення договору позички та оформлення її відповідними документами;
- організації бухгалтерського обліку позичкових операцій на рахунках 50 "Довгострокові позички" і 60 "Короткострокові позички";
- відображення цих операцій в аналітичному обліці за кожним позичкодавцем та строками погашення позички;
- в обліку курсових різниць наданих позик в іноземній валюті;
- обліку позик за напрямками їх використання.

На відміну від договору позички, кредитні договори можуть укладатися

підприємствами тільки з банком або кредитною організацією (кредитором).

Методика перевірки кредитного договору аналогічна методиці аудиту договору позики.

Аудитору слід пам'ятати, що позику може надавати будь-яка організація, а кредит - лише банк чи інша кредитна установа, то має ліцензії на такі операції, визначені чинним законодавством України. Правила видачі кредитів розробляються комерційними банками з урахуванням Положення про кредитування НБУ, а кредиту — на основі укладеного двостороннього договору.

На відміну від позик, перевірка операцій з отримання і використання кредитів здійснюється за рахунками 50 "Довгострокові позики" і 60 "Короткострокові позики".

При цьому аудитору потрібно перевірити:

- цільове використання кредиту;
- своєчасність і повноту погашення кредиту;
- законність віднесення нарахованих і сплачених процентів за кредити на відповідні рахунки затрат або джерела їх покриття;
- достовірність залишків неповернених кредитів та забезпечення кредиту або наданих гарантій щодо покриття кредиту у разі його неповернення.

В результаті аудиторської перевірки, аудитору необхідно оцінити ефективність вкладених коштів на заходи, що передбачалися по економічному зростанню підприємства або підрахувати його збитки у випадку нецільового використання кредитів або несвоєчасного їх повернення кредитором. Крім цього, аудитор повинен перевірити джерела покриття неповернених сум кредитів.

На четвертому етапі перевірки аудитор повинен з'ясувати законність відображення господарських операцій з короткострокових та довгострокових кредитів банків на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 5.7).

В результаті перевірки правильності відображення господарських операцій з обліку довгострокових та короткострокових кредитів банків аудитор повинен визначити відхилення в обліковій політиці у відношенні законності ведення кредитних операцій, встановити винних осіб та визначити суму збитків, що заподіяли винні особи.

На останньому етапі аудитору слід перевірити відповідність залишків на рахунку 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", у журналі №3, Головній книзі та балансі підприємства.

### **5.5. Загальні положення Податкового Кодексу в Україні**

Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 24.12.02 р. №349-IV визначає нові положення із нарахування та оплати податку на прибуток підприємств. У процесі проведення аудиту по оподаткуванню прибутку підприємств необхідно з'ясувати, перш за все, сутність основних понять та господарських операцій з їх нарахування і сплати.

Рахунок 98 "Податки на прибуток", призначений для узагальнення

інформації про стан нарахування та списання податку на прибуток. По дебету даного рахунку відображається нарахування податку на прибуток, а по кредиту - списання.

Таблиця 5.7

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку з довгострокових та короткострокових позик

№ з/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій						Відхилення		
		За даними обліку журналу №3			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1.	Отримана довгострокова позика: - на поточний рахунок; - на валютний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	50 "Довгострокові позики"	50000	311 "Поточні рахунки в національній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	50 "Довгострокові позики"	50000	-	-	-
2.	Здійснено фінансування капітальних вкладень за рахунок кредиту	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	50 "Довгострокові позики"	150000	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	50 "Довгострокові позики"	150000	-	-	-
3.	Відображена частина довгострокового зобов'язання як поточної заборгованості по довгострокових зобов'язаннях	50 "Довгострокові позики"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	300000	50 "Довгострокові позики"	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	300000	-	-	-

204

№ з/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій						Відхилення		
		За даними обліку журналу №3			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
4.	Погашена поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	311 "Поточні рахунки в національній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	300000	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	311 "Поточні рахунки в національній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	300000	-	-	-
5.	Списуються відсотки за кредит на фінансовий результат	792 "Результати від іншої звичайної діяльності"	951 "Відсотки за кредит"	35000	792 "Результати від іншої звичайної діяльності"	951 "Відсотки за кредит"	35000	-	-	-
6.	Відображений фінансовий результат	44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)"	792 "Результати від іншої звичайної діяльності"	80000	44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)"	792 "Результати від іншої звичайної діяльності"	80000	-	-	-
7.	Перераховані відсотки	951 "Відсотки за кредит"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	7000	951 "Відсотки за кредит"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	7000	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій						Відхилення		
		За даними обліку журналу №3			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
8.	Передачі кредити банку дочірнім підприємствам	682 "Внутрішні розрахунки"	50 "Довгострокові позики"	5000	682 "Внутрішні розрахунки"	50 "Довгострокові позики"	5000	-	-	-
9.	Поташений довгостроковий кредит дочірніми підприємствами	50 "Довгострокові позики"	682 "Внутрішні розрахунки"	5000	50 "Довгострокові позики"	682 "Внутрішні розрахунки"	5000	-	-	-
10.	Зараховано довгостроковий банківський кредит на поточний рахунок підприємства	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"	80000	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"	80000	-	-	-
11.	Оплачено кредитними компаніями зобов'язаність за отриманим товар	63 "Розрахунки з поставальниками і підрядниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	150000	63 "Розрахунки з поставальниками і підрядниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	150000	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій						Відхилення		
		За даними обліку журналу №3			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
12.	Зараховано короткостроковий банківський кредит на спеціальний розрахунок підприємства	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	32000	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"	32000	-	-	-
13.	Здійснено попередню оплату зі спеціального рахунку за товар	371 "Розрахунки за виданими авансами"	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	92000	371 "Розрахунки за виданими авансами"	313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"	92000	-	-	-
14.	Відображено податковий кредит в сумі здійсненої попередньої оплати	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	18400	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	18400	-	-	-
15.	Сплачені відсотки по банківському кредиту	951 "Відсотки за кредит"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2900	951 "Відсотки за кредит"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2900	-	-	-
16.	Нараховані відсотки по банківському кредиту та віднесені на фінансовий результат	792 "Результати від фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	2900	792 "Результати від фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	2900	-	-	-

У даному законодавчому акті (ст. 13) визначені наступні терміни: податок на прибуток, оподаткування прибутку підприємств, платник податку на прибуток. Податок на виплату виграшів, доходи від страхової діяльності, інші податки, які утримуються при виплаті доходів (прибутків), є видами податку на прибуток і не вважаються нововведеними податками.

Платниками податку прибутку згідно ст. 2 даного Закону є:

- суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;
- фізичні та юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи із джерелом їх походження з України, за винятком установ і організацій, що мають дипломатичний статус згідно з

міжнародними договорами України або Законом;

- філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади. Платник податку, який має такі філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього Закону та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за *місцезнаходженням* філій.

Сума податку на прибуток філій за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково, виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми валових витрат філій та амортизаційних відрахувань, нарахованих по основних фондах такого платника податку, які розташовані за місцезнаходженням філії, у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань цього платника податку.

Вибір порядку сплати податку на прибуток, визначеного цим підпунктом, здійснюється платником податку самостійно до 1 липня року, що передує звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів). Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється. При цьому філії (відокремлені підрозділи) подають податковому органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку, форма якого встановлюється центральним органом державної податкової служби України, виходячи з положень цього підпункту.

Відповідальність за своєчасне та повне внесення сум податку до бюджету територіальної громади за місцезнаходженням філії несе платник податку, у складі якого знаходиться така філія.

Постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників.

Платники податку на прибуток, одержаний від господарської діяльності залізничного транспорту, є управління залізниці. Перелік робіт та послуг, що належать до господарської діяльності залізничного транспорту, затверджується Кабінетом Міністрів України.

Доходи залізниць, одержані від господарської діяльності залізничного транспорту, визначаються у межах дохідних надходжень, перерозподілених між залізницями у порядку, затверджуваному Кабінетом Міністрів України.

Платниками податку на прибуток, що одержаний не від господарської діяльності залізничного транспорту, є підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи.

Національний банк України та його установи сплачують до Державного бюджету України суму перевищення валових доходів консолідованого

балансу над валовими витратами та частиною валових витрат років, що передують звітному (у разі, коли вони не відшкодовані валовими доходами таких років) після закінчення фінансового року. У разі перевищення за підсумками року затверджених видатків Національного банку України над отриманими доходами дефіцит покривається за рахунок Державного бюджету України.

Об'єктом оподаткування згідно ст. 3 цього Закону є: 1) прибуток, який визначається шляхом зменшення загальної суми доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, так і за її межами;

2) суми податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів (робіт, послуг), суми коштів або вартості майна, отриманого платника як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження іншого майна платника податку у випадках, передбачених законодавством;

3) суми коштів або вартість майна, отриманого платником податку за рішенням суду (арбітражного суду) або внаслідок задоволення претензій у порядку, встановленому законодавством, як компенсація прямих витрат або збитків, понесених платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, якщо вони платником податку не були віднесені до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів;

4) суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу валових витрат;

5) суми коштів або вартість майна, що надходить платнику податку у вигляді прямих інвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або майнові внески, згідно і договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

6) суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг (видачі дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрації, інших послуг, обов'язковість

придбання яких передбачена законодавством) у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів;

7) суми доходів, накопичуваних на пенсійних рахунках у межах механізму додаткового пенсійного забезпечення, а також суми надходжень до інших неприбуткових установ і організацій;

8) кошти спільного інвестування інститутів спільного інвестування (ІСІ) - кошти, залучені від інвесторів ІСІ, доходи від здійснення операцій з активами ІСІ та доходи, нараховані за активами ІСІ;

9) суми одержаного платником податку емісійного доходу;

10) номінальну вартість узятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а

також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів);

11) доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку;

12) кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи— емітента або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище від номінальної вартості акцій (часток, паїв);

13) кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод, що набрали чинності у встановленому законодавством порядку;

14) кошти, що надаються платнику податку - суб'єктові інноваційної діяльності спеціалізованими державними і комунальними інноваційними фінансово-кредитними установами відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність" та у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України;

15) вартість основних фондів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством.

До них відносяться:

- основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади;

- у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень;

- у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури. Об'єктом оподаткування є також: кошти або майно, що надаються у вигляді безповоротної допомоги громадським організаціям Інвалідів та підприємствам і організаціям та кошти (до 1 січня 2003 року), що надходять з окремого спеціального рахунка Державного казначейства України підприємствам гірничо-металургійного комплексу на реалізацію інвестиційних проектів, у тому числі для проведення реструктуризації, виведення надлишкових та неефективних потужностей, відповідно до ст. 3 Закону України "Про подальший розвиток гірничо-металургійного комплексу".

Якщо об'єкт оподаткування платника податку із числа резидентів за результатами податкового року має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого

календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється і урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Податковий орган не може відмовити у прийнятті податкової декларації, яка містить від'ємне значення об'єкта оподаткування, з причин наявності такого від'ємного значення.

У разі, коли від'ємне значення об'єкта оподаткування декларується платником податку протягом чотирьох послідовних податкових періодів, податковий орган має право провести позачергову перевірку правильності визначення об'єкта оподаткування. В інших випадках наявність від'ємного значення об'єкта оподаткування не є достатньою підставою для проведення такої позачергової перевірки.

Доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються, виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Платник податку щоквартально подає розрахунок фінансових результатів товарообмінних (бартерних) операцій разом з податковою декларацією про прибуток до податкового органу за місцезнаходженням такого платника податку.

Оподатковувані доходи від страхової діяльності (крім страхування життя) страховиків-резидентів оподатковуються за ставкою у розмірі 3 відсотки суми валового доходу, одержаного від страхової діяльності.

Для цілей оподаткування страхової діяльності під оподатковуваним доходом слід розуміти суму страхових платежів, страхових внесків, страхових премій (далі - сума валових внесків), одержаних (нарахованих) страховиками-резидентами протягом звітного періоду за договорами страхування і перестрахування ризиків на території на території України або за її межами (крім договорів страхування життя), зменшених на суму страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), сплачених (нарахованих) страховиком за договорами перестрахування з резидентом та сплачених за договорами перестрахування з нерезидентом у тому ж податковому періоді.

Оподатковувані доходи страховиків-резидентів, отримані за договорами довгострокового страхування життя, оподатковуються за ставкою 0 відсотків у разі дотримання вимог до таких договорів.

Для цілей оподаткування операцій із страхування життя під оподатковуваним доходом від страхування (перестрахування) життя слід розуміти суму страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), одержаних (нарахованих) страховиками протягом звітного періоду, за договором страхування (перестрахування) життя, зменшених на суму страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), сплачених (нарахованих) страховиком за договорами перестрахування з резидентом та сплачених за договорами перестрахування з нерезидентом у тому ж



податковому періоді.

Доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

Балансова вартість іноземної валюти, отриманої платником податку у зв'язку з таким продажем (виручка в іноземній валюті), визначається за курсом НБУ, що діяв на дату отримання таких доходів.

Витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку, визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти.

Балансова вартість заборгованості, основна сума якої (без процентів, комісій та винагород) виражена в іноземній валюті, відображається у податковому обліку платника податку шляхом перерахунку її суми в гривні за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату її оприбуткування (виникнення).

У разі продажу (погашення) заборгованості (її частини), вираженої в іноземній валюті, протягом звітного періоду її балансова вартість визначається шляхом перерахунку суми такої заборгованості (її частини) у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату такого продажу (погашення).

Не погашена протягом звітного періоду заборгованість, виражена в іноземній валюті, розглядається умовно проданою (погашеною) в останній день звітного періоду за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на такий день. При цьому балансова вартість такої заборгованості у наступному звітному періоді визначається на підставі такого перерахунку.

У разі купівлі іноземної валюти за гривні валові витрати або валові доходи платника податку не змінюються. Сума гривень, сплачена платником податку у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку), вважається балансовою вартістю такої іноземної валюти.

У разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні балансової вартості іноземної валюти, що була продана.

У разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи платника податку збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця у зв'язку з таким продажем, а валютні витрати такого платника податку збільшуються на суму балансової вартості такої іноземної валюти.

Облік балансової вартості іноземної валюти здійснюється за оцінкою її

середньозваженої вартості відповідно до правил національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

До валових витрат платників податку - суб'єктів валютного ринку відносяться також будь-які витрати, пов'язані з оплатою послуг інших осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням таких платників податку.

З метою оподаткування операцій з пов'язаними особами дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається виходячи з договірних цін, але не менших за звичайні ціни на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату такого пролажу.

Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи визначаються виходячи з договірних цін, але не більших за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання.

Витрати платника податку, понесені по сплаті процентів за депозитами, орендними платежами, цивільно-правовими договорами пов'язаним з платником податку особам, визначаються виходячи з договірних цін (процентних ставок за депозит), але не вищих за звичайні ціни (звичайні процентні ставки за депозит).

До валового доходу платника податку включається прибуток від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Платники податку ведуть окремий податковий облік фінансових результатів операцій із цінними паперами і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів. При цьому облік операцій з активами ведеться разом з Іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами.

Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або такого ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій із цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів.

Якщо протягом звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від'ємного фінансового результату від операцій із цінними паперами чи деривативами такого ж виду минулих періодів), прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

Усі інші витрати та доходи такого платника податку, крім витрат та доходів за операціями із цінними паперами (корпоративними правами) та деривативами, беруть участь у визначенні об'єкта оподаткування такого

платника податку на загальних умовах, установлених цим Законом.

Оподаткування спільної діяльності без створення юридичної особи провадиться на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку.

Виплати частини доходу, отриманого учасниками від спільної діяльності, прирівнюються до виплат дивідендів.

У разі, коли доходи від спільної діяльності не розподіляються протягом звітного періоду з метою оподаткування, вони вважаються розподіленими між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність на кінець такого звітного періоду і підлягають оподаткуванню.

У разі, коли протягом звітного періоду витрати, понесені платником податку у зв'язку із проведенням спільної діяльності, перевищують доходи, отримані від таких операцій, балансові збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності.

При оподаткуванні дивідендів у разі прийняття рішення щодо їх виплати, емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, провадить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав пропорційно частці його у статутному фонді підприємства-емітента таких корпоративних прав незалежно від того, чи була діяльність такого підприємства-емітента прибутковою протягом звітного періоду при наявності інших власних джерел для виплати дивідендів, а також від того, чи є наявним прибуток, розрахований за правилами податкового обліку чи ні.

Згідно статті 10 Закону прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковується за ставкою 25 відсотків до об'єкта оподаткування (з 1 січня 2004 року).

Для цілей цього Закону використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

Податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду.

У разі, коли особа береться на облік податковим органом як платник цього податку всередині податкового періоду, то перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, та закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду.

Якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого звітного податкового періоду), останнім податковим вважається період (що закінчується днем такої ліквідації), на який припадає дата такої публікації.

## **5.6. Організація і методика в Україні аудиту нарахування і сплати податків**

Нестабільність фінансового стану держави, високий рівень

оподаткування і криза розрахунків негативно впливають на рівень бюджетного дефіциту. Непосильний податковий прес з боку держави на юридичних і фізичних осіб є стримуючим фактором розвитку виробництва, торгівлі і побуту, призводить до виникнення заборгованості перед державою, підприємствами і громадянами.

Одним із важливих чинників розв'язання економічної кризи у суспільстві є удосконалення системи оподаткування.

Громіздка, неефективна податково-платіжна дисципліна є гальмом здійснення фінансово-податкової політики і веде до підриву фінансового стану підприємств, зменшує надходження коштів до бюджету. А тому виникає потреба у радикальній зміні, спрощенні і лібералізації податкової політики в Україні.

Нині фінансові та інші органи не завжди сприяють ефективній перевірці формування і витрачання бюджетних коштів, тому попередній контроль і поточний аудит в умовах формування ринкового середовища і фінансової стабілізації мають зайняти основне місце в роботі фінансових, контрольно-ревізійних, митних органів та аудиторських фірм. Створена в Україні податкова служба покликана здійснювати жорсткий контроль за правильністю вирахування сум платежів і своєчасністю їх перерахування у доход державного бюджету.

Перелік платежів у бюджет і позабюджетних платежів регламентується діючим законодавством України, а порядок здійснення розрахунків з бюджетом, з позабюджетними платежами - відповідними законами, інструкціями та іншими нормативно-правовими актами.

Отже, завдання аудитора — встановлення за всіма видами платежів у бюджет і позабюджетних платежів правильності обчислення суми платежів, своєчасності внесків (перерахувань) податків, з'ясування причин прострочення платежів.

Основними джерелами інформації при цьому є: довідки і розрахунки за окремими видами платежів, виписки банку і прикладені до них документи про перерахування належних сум у бюджет, бухгалтерські записи по рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами", журнал №3, відомості, машинограми.

Перед початком проведення аудиту необхідно перевірити наявність прямих податків на підприємстві (податок на прибуток, прибутковий податок з громадян, податок на додану вартість).

Під час аудиторської перевірки правильності нарахування і сплати окремих видів податків керуються законодавчими актами про оподаткування прибутку підприємств, про прибутковий податок з громадян, про податок на додану вартість, про акцизний збір тощо.

Основними завданнями аудиту податку на прибуток підприємства є дотримання:

- чинного законодавства при обчисленні податку на прибуток;
- правильності розрахунку податку на прибуток за встановленою нормою

- своєчасною нарахування і сплати податку у бюджет;
- правильність ведення податкового обліку. Основним джерелом надходження коштів до бюджету є податок з прибутку підприємств відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Об'єктом оподаткування є балансовий прибуток платника податку, який оподатковується за базового ставкою.

При аудиторській перевірці аудитор необхідно з'ясувати правильність обліку валового прибутку. При цьому необхідно зіставити ідентичність балансових даних про прибуток з його обліком у Головній книзі, регістрах аналітичного обліку за рахунком 79 "Фінансові результати" та Звітом про фінансові результати. Аудитору потрібно впевнитися у реальності сум з дебету і кредиту рахунків 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати", 90 "Собівартість реалізації", а також у законності витрат, включених у собівартість.

Аудитору слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо по рахунку 98 "Податки на прибуток" на кінець звітного періоду та перевірити законність відображення кореспонденції господарських операцій з обліку оподаткування.

У разі виявлення при аудиті неточностей у розрахунках з податку на прибуток необхідно вжити заходів щодо їх усунення та з'ясувати своєчасність сплати штрафів, пені податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його несвоєчасну сплату та за чий рахунок вони віднесені.

Податок, який зустрічається на кожному підприємстві — це прибутковий податок з громадян, який повинен розглянути аудитор. На першому етапі аудиту перевіряється наявність штатного розкладу, згідно якого розраховується заробітна плата стосовно погодинних розцінок. Ці розцінки можуть бути різними.

Далі перевіряється на підприємстві книга нарахування заробітної плати, в якій вказується оклад співробітників, премії (якщо такі мають), утримання із заробітної плати та сума нарахованої заробітної плати. Перевірка утримань з кожного робітника відбувається згідно шкали ставок прибуткового податку з громадян.

Утримання податку протягом року здійснюється із суми місячного сукупного неоподаткованого доходу за шкалою. Виходячи з цього, розміри місячного доходу співробітників знаходяться в межах від 10-60 неоподаткованих податком мінімумів громадян, тому їх заробітна плата знаходиться в межах від 171 грн. до 1020 грн.

Крім прямих податків здійснюється аудитором перевірка непрямих податків - це мито, акцизний збір, універсальний податок па додану вартість. Під час розрахунків за ПДВ слід керуватися Інструкцією з бухгалтерського обліку ПДВ, затвердженою наказом МФУ від 1 липня 1997р. №141. Аудитору слід звернути увагу (при перевірці прямих і непрямих податків) на правильність відображення даних синтетичного та аналітичного обліку. По-перше, перевіряється правильність складання бухгалтерських записів з

нарахування зобов'язань з ПДВ. Результати перевірки аудитор відображає в робочому документі (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

**Відомість перевірки співставності даних журналу №3 та Головної книги по рахунку 64 "Податкові зобов'язання"**

№ з/п	Зміст господарської операції	Згідно журналу №3			За даними Головної книги			За даними аудиторської перевірки			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображені податкові зобов'язання	643	641	287412	643	641	28741	643	641	28741	-	-	-
2	Нараховані зобов'язання з ПДВ	701	643	3593599	701	643	3593599	701	643	35935	-	-	-

По-друге, аудитор повинен з'ясувати відповідність відображення сум зобов'язань з ПДВ та податку з громадян у Головній книзі та балансу підприємства. Після цього аудиторі необхідно скласти робочий документ з перевірки податків й платежів (табл. 5.9).

Результати перевірки свідчать, що на підприємстві правильно застосовуються ставки податків, складаються бухгалтерські записи з нарахування податків.

Таблиця 5.9

**Робочий документ аудитора  
по перевірці податків й платежів**

Вид податку	База оподаткування за даними, грн.		Ставка податку		На якому рахунку відображається		Відображення в облікових реєстрах
	аудитора	фінансового обліку	згідно Закону України від 16.07.99р.	за результатами перевірки	згідно Інструкції №291	за даними аудитора	
ПДВ	904572	904572	20%	20%	641.4	641.4	книги обліку з придбання і продажу товарів
Прибутковий податок з громадян	203.65	203,65	шкала	шкала	641.1	641.1	Книга нарахування заробітної плати

### 5.7. Організація та методика аудиту розрахунків по страхуванню

#### 5.7.1. Завдання та джерела організації та методики аудиту операцій по соціальному страхуванню

Перехід до ринкової економіки потребує від підприємства підвищення виробництва, конкурентоспроможності продукції і послуг на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу, ефективних форм господарювання і управління, оперативності і точності розрахункової інформації.

У зв'язку з цим суттєва роль реалізації цієї проблеми відводиться проведенню на підприємствах аудиту операцій по соціальному страхуванню.

Соціальне страхування — форма соціального забезпечення, виражена у наданні соціально-економічних гарантій населенню і сприяє можливості підтримки життєвого рівня, розвитку здатності людини, незалежно від її матеріального положення, рівня заробітної плати і впливу економічних факторів.

Соціальне страхування незалежно від сфери його використання повинно базуватись на таких загальних принципах:

1) обов'язковість соціального страхування всіх категорій робітників;

2) забезпечення особам, зайнятим підприємницькою, творчою діяльністю, фермерам, підприємцям права вибору відносно участі в

обов'язковому і добровільному або лише в добровільному страхуванні;

3) рівноправності всіх застрахованих осіб відносно відмінностей по фінансуванню витрат і отриманих внаслідок цього прав і гарантій;

4) забезпечення державних гарантій відносно виплат по соціальному страхуванню.

Соціальне страхування як важлива економічна категорія включає в себе два види: добровільне соціальне страхування та загальнообов'язкове соціальне страхування. Щодо загальнообов'язкового соціального страхування, то воно складається із таких видів, як пенсійне, медичне, страхування у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, від нещасного випадку на виробництві та страхування на випадок безробіття.

Аудит розрахунків із соціальними фондами є одним із засобів забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності та запобігання конфліктних ситуацій з органами Податкових служб.

Метою проведення розрахункових операцій по соціальному страхуванню є аудит правильності, повноти та своєчасності здійснених відрахувань до соціальних фондів, встановлення наявності фактів порушень чинних нормативно-правових актів при обліку соціальних операцій та розробка заходів з їх ліквідації та запобігання.

Виходячи із зазначеної мети завданнями проведення аудиту є:

- встановлення правильності, достовірності і економічної обґрунтованості операцій по соціальному страхуванню;
- перевірка правильності обчислення фонду оплати праці окремо для розрахунку кожного збору;
- з'ясування правильності нарахування сум зборів до соціальних фондів;
- перевірка правильності нарахування і сплати зборів на соціальні заходи, утриманих із заробітної плати працівників підприємства;
- здійснення перевірки закономірності, доцільності та вірності соціальних операцій;
- проведення перевірки дотримання встановлених сучасним законодавством норм і правил щодо відображення операцій по соціальному страхуванню;
- перевірка правильності оформлення документів, які регламентують облік розрахунків по соціальному страхуванню;
- встановлення обґрунтованості бухгалтерських записів в облікових та звітних регістрах;
- перевірка відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку в звітних документах;
- контроль за своєчасністю сплати зборів та за правильністю відображення сум заборгованості;
- перевірка напрямків використання підприємством коштів соціального забезпечення;
- оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни по розрахункам з органами страхування;



- встановлення порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності і обґрунтованості дій бухгалтера при відображенні розрахункових соціальних операцій;
- розробка заходів з реалізації результатів аудиту щодо попередження зловживань і порушень при здійсненні операцій з органами соціального страхування.

При проведенні аудиту операцій по соціальному страхуванню аудитор повинен користуватися такими джерелами інформації як:

1. Облікові реєстри:
  - відомість нарахування заробітної плати;
  - відомість утримань із заробітної плати;
  - журнал №3;
  - журнал №5.
2. Форми звітності:
  - звіт про нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та інших надходжень і витрачання коштів Пенсійного Фонду (форма 4-ПФ);
  - розрахункова відомість по коштах фонду соціального страхування (форма 4-ФСС);
  - розрахункова відомість про нарахування і перерахування збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
  - баланс за формою №1;
  - звіт про фінансові результати, форма №2;
  - звіт про дебіторсько-кредиторську заборгованість.

Таким чином, перед проведенням методики аудиту операцій по соціальному страхуванню аудитор має визначити сутність соціального страхування, його види і з'ясувати його мету, основні завдання та джерела інформації.

#### *5.7.2. Нормативні документи, що регламентують аудит розрахунків по соціальному страхуванню*

Будь-яка подія, операція, яка має відображення в господарській діяльності підприємства регламентується певною нормативною базою.

Основним Законом, яким повинен керуватися аудитор при перевірці розрахункових операцій є Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. №996. Цей Закон складається із 5 розділів і 15 статей і визначає, що бухгалтерський облік з 01.01.2000р. повинен проводитися за новими П(С)БО.

Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993р. №3125 (зі змінами і доповненнями) визначає поняття аудиту та аудиторської фірми, порядок їх сертифікації та ліцензування, а також порядок проведення аудиту та права, обов'язки і відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.

Одним із завдань соціальної політики є наближення національного законодавства до міжнародно-правових норм. Але такс наближення, аналізуючи нормативні документи по соціальному страхуванню, не відчувається.

В процесі трансформації централізованої планової економіки до ринкової соціальної економіки в Україні було прийнято ряд важливих законів, які стосувалися соціального захисту населення. Хоча ці закони змінюються і доповнюються майже кожен рік, а зміни в законах про пенсійне страхування за частотою можна порівняти зі змінами законів про ПДВ. Але слід пам'ятати, що нормативна база є основним гарантом незахищених верств населення нашої країни. Всі закони повинні бути спрямовані на реалізацію статті 46 Конституції України та Закону України "Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 14.01.1998р. №16/98-ВР. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно до Конституції України визначають принципи і загально-правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян України.

Закон України "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" від 03.12.1997р. №685/97-ВР (зі змінами і доповненнями) складається з 5 статей і визначає платників збору, об'єкти оподаткування, ставки і порядок стягнення збору на обов'язкове соціальне страхування, в тому числі, на випадок безробіття.

Аналогічно до Закону №686 Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" (зі змінами і доповненнями) від 26.06.1997р. №400/97-ВР складається із 6 статей і дає змогу визначити платників, об'єкти оподаткування, ставки і порядок стягнення збору.

Наступним нормативним документом є Закон України "Про зайнятість населення" від 01.03.1991р. №804-ХП-ВР (зі змінами і доповненнями). Він визначає статус безробітного, його характеристику і головні ознаки, а також порядок призначення допомоги по безробіттю.

Важливим нормативним документом, а точніше єдиний документ, який захищає малозабезпечені верстви населення, є Закон "Про пенсійне забезпечення" від 05.11.1991р. Цей Закон відповідно до Конституції гарантує всім непрацездатним громадянам України право на матеріальне забезпечення за рахунок суспільних фондів споживання шляхом надання трудових і соціальних пенсій. Закон спрямований на те, щоб повніше враховувалася суспільно корисна праця як джерело зростання добробуту народу, встановлює єдність умов і норм пенсійного забезпечення робітників. Закон гарантує соціальну захищеність пенсіонерів шляхом встановлення пенсій на рівні, орієнтованому на прожитковий мінімум, а також регулярного перегляду їх розмірів у зв'язку із збільшенням розміру мінімального споживчого бюджету і підвищенням ефективності економіки країни.

Також слід звернути увагу на Закон України "Про прибутковий податок з громадян" від 30.04.1993р. №43-93 (зі змінами і доповненнями), який визначає перелік виплат, що не входять до складу сукупного оподаткованого прибутку громадян, і які не враховуються при визначенні бази нарахування страхових внесків та зборів.

З 01.01.2000р. почав діяти План рахунків бухгалтерського обліку,

затверджений МФУ від 30.11.99р. №291, та Інструкція щодо його використання. Ця Інструкція стосовно розрахунків по соціальному страхуванню дає характеристику призначення рахунків 65 "Розрахунки по страхуванню" та 82 "Відрахування на соціальні заходи" та їх субрахунків.

В Інструкції про порядок надходження, обліку та використання коштів Фонду соціального страхування України від 28.08.1999р. №1 1 відображений порядок обчислення збору лише по ставці 4% (по ставці 1%, де працюють Інваліди). Переважними особливостями цієї Інструкції є приділення уваги порядку зняття з обліку і погашенню заборгованості ліквідних підприємств, відображення особливостей обчислення збору підприємств, робітники яких отримують доходи в натуральній формі або в іноземній валюті.

Для правильної аудиторської перевірки операцій з обліку по обов'язковому державному страхуванню слід спиратися на Інструкцію про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами і організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, а також обліку їх надходжень до Пенсійного Фонду України, затвердженою постановою правління Пенсійного Фонду від 03.06.1999р. №4-6 та зареєстрованої у Міністерстві юстиції від 05.07.1999р. №436/3729. Інструкція регулює порядок обчислення і сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Порядок збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 03.10.1997р. №4, визначає порядок обчислення і сплати зазначеного збору, а також аудит за його надходженням.

Особливу увагу треба звернути на принципово новий Закон України "Про загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та

похованням" від 11.01.2001р. №2213. Цей Закон визначає новий розмір внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття. Також визначається розмір виплат і допомог. Принципово новим є те, що з 01.01.2001р. збір на обов'язкове соціальне страхування тепер буде утримуватись із заробітної плати працівників у розмірі 0,25%, які мають заробітну плату нижче 150 грн. і у розмірі 0,5% у яких заробітна плата більше ніж 150 грн.

Український уряд і парламент, приймаючи Закони по соціальному страхуванню повинні чітко уявляти, що система соціальної гарантії не може бути розташована у пустому просторі.

При цьому слід враховувати взаємозалежність, яка існує між соціальною, економічною і суспільною політикою:

- в теперішніх умовах мова може йти спочатку не тільки про структурні зміни. Поліпшення соціального забезпечення може бути досягнуто повільно і в залежності від економічного розвитку;
- поступові зміни потрібні уже хоча б для того, щоб добиватись їх усвідомлення населенням;
- для досягнення такого усвідомлення необхідно проводити щороку

інформацію населення про майбутні реформи;

- слід також недвозначно сказати населенню, що воно повинно настроїтися на тривалий, поступовий перехідний період.

Важливо, щоб законодавчі рамки надавали достатньо можливостей для розвитку соціальних систем у відповідності з економічним прогресом.

### *5.7.3. Методика аудиту розрахунків*

#### *з Пенсійним Фондом*

...

Пенсії по старості, інвалідності, у зв'язку з втратою годувальника - це повинні бути регулярні грошові виплати, як форма матеріального забезпечення, це соціальна функція держави, яка повинна створити гарантії соціального захисту найбільш незахищеної верстви суспільства. Тому важливо проводити методику аудиту відрахувань до Пенсійного фонду кожного підприємства, так як від цього залежить своєчасність виплат пенсій малозабезпеченому населенню. Аудиту соціальних операцій на підприємстві аудиторю необхідно здійснювати шляхом розбиття його на декілька етапів, першим з яких є аудит розрахунків з Пенсійним Фондом.

При проведенні аудиту розрахунків з Пенсійним Фондом треба керуватися основним нормативним документом стосовно пенсійного страхування, тобто. Законом України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26.06.97р. №400/97-ВР зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 03.12.97р. №680/97-ВР, від 24.07.98р. №64-XIV від 15.07.99р. №867-XIV. Для зручності користування вищезазначеним Законом представлена таблиця (дод. 16), яка дає чітку уяву, які платежі та з яких сум повинні перераховуватись вони до Пенсійного Фонду.

Інформація в таблиці розглянута в аспекті: 1. Юридичних осіб:

підприємств, установ і організацій, котрі виплачують доходи фізичним особам;

підприємств, установ і організацій, котрі здійснюють конкретні види операцій;

2. фізичних осіб:

- приватні підприємці, адвокати, нотаріуси, інші особи, які займаються підприємницькою діяльністю і які отримують доходи та виплачують доходи іншим фізичним особам;

- громадяни, працюючі по найму у юридичних та фізичних осіб;

- громадяни, які здійснюють конкретні види операцій.

Згідно Закону України №400 підприємство, як суб'єкт підприємницької діяльності, яке використовує працю найманих робітників є платником збору до Пенсійного Фонду в розмірі 32% від фонду оплати праці.

Але згідно Переліку видів оплати праці та інших виплат, на які не нараховується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та які не враховуються при обчисленні середньої заробітної плати для призначення пенсій, затверджений постановою КМУ від 18.05.98р. №697, існують такі види оплати праці та інші виплати щодо неї, які входять до складу Фонду оплати праці, але на які не нараховується збір до Пенсійного фонду. Перш за

все основним кроком проведення аудиту буде перевірка правильності обчислення Фонду оплати праці для нарахування збору. Для цього аудитор використовує дані розрахунково-платіжної відомості та зведеної відомості Із нарахованої заробітної плати, так як вони є єдиними зведеними бухгалтерськими документами з оплати праці.

Для спрощення та зручності проведення аудиторської перевірки аудитор складає робочий документ, в якому перелічується склад тих виплат, які входять до Фонду оплати праці підприємства, а також суми Фонду оплати праці, які необхідні для нарахування збору по даним підприємства і по даним аудитора (табл. 5.10).

Таким чином, за допомогою складеного робочого документу аудитору необхідно виявити цілу низку порушень. Так, згідно Переліку №697 суми компенсацій за невикористану відпустку, а також суми відшкодування шкоди, заподіяної працівниками при виконанні трудових обов'язків не підлягають обкладанню збором на обов'язкове державне пенсійне страхування. Цим бухгалтерія збільшила Фонд оплати праці на суму 1419,39 грн., що потягнуло за собою невірно обчислену суму збору безпосередньо до Пенсійного фонду, яка теж збільшена на 454,20 грн.  $[(1419,39 \times 32\%) : 100 = 454,20]$  від необхідної суми (додаток 17).

Також, згідно табл. 5.10 аудиторського перевіркою виявлено, що сума неоподаткованої матеріальної допомоги, яка згідно Переліку №697 не входить до нього, тобто повинна входити до складу Фонду оплати праці при розрахунку пенсійного збору, по даним підприємства не включена в цей Фонд. Таке порушення зумовило зменшення нарахованої суми збору на 5,31 грн.  $(16,60 \times 32\% = 5,31)$ .

При цьому аудитор має нагадати керівникові підприємства та головному бухгалтеру, що згідно Закону

України від 22.06.2000р. №1829 "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України" з 01.01.2001р. застосовуються адміністративні штрафи, що накладаються на керівників та інших посадових осіб підприємства за методологічні помилки або арифметичні описки ведення бухобліку або складання фінансової звітності. Тобто аудитор має застерегти відповідних осіб, що подібні помилки можуть призвести до негативних наслідків.

Оскільки бухгалтерія підприємства невірно обчислила Фонд оплати праці, то відповідно невірно перерахована і сума збору, яка має своє відображення в первинних та зведених документах. Тому необхідно зробити корегуючий запис не лише в зводі нарахувань заробітної плати, але і в журналі №5, але не аудитором, а головним бухгалтером підприємства.

Відповідно до нового Плану рахунків розрахунки по пенсійному страхуванню обліковуються на 651 рахунку. По кредиту 651 рахунку відображаються нараховані зобов'язання перед Пенсійним фондом, а по дебету-погашення заборгованості перед фондом. Методика перевірки правильності нарахованої суми збору та її синтетичний облік необхідно відобразити за допомогою складеного аудитором робочого документу (табл.

5.11).

Аудит синтетичного обліку операцій по нарахуванню збору на обов'язкове державне пенсійне страхування показав, що порушень щодо відображення нарахованого збору окремо по цехам на підприємстві не встановлено.

Таблиця 5.11

**Перевірка синтетичного обліку нарахованих зборів до Пенсійного фонду**

Нараховано збір на Фонд оплати праці	За даними підприємства, грн.			За даними аудиторської перевірки, грн.			Відхилення, грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Інженерно-технічних працівників	922	651	3265,42	922	651	3265,42			-
Вагоно-зборного цеху	2311	651	5664,16	2311	651	5970,85			-291,31
Відділу головного механіка	922	651	1179,32	922	651	1179,32			-
Відділу головного енергетика	922	651	1269,38	922	651	1269,38			-
Механічного цеху	2312	651	1572,98	2312	651	1672,98			+400
Адмінгосподарського відділу	922	651	550,32	922	651	525,60			-24,72
Автотранспортного цеху	2312	651	1057,89	2321	651	1005,32			52,57
Ідальні	2321	651	110,11	2321	651	74,24			-35,87
Складу	922	651	163,71	922	651	102,69			-61,02
Ремонтобудівного управління	911	651	213,91	911	651	132,55			-81,36
Інші	912	651	403,20	912	651	403,2			-
<b>Разом</b>			<b>15450,4</b>			<b>15001,55</b>			<b>-448,85</b>

"-" означає суму, перераховану до Фонду оплати праці.

"+" означає недораховану суму до Фонду оплати праці.

Наступним етапом проведення аудиту розрахунків з Пенсійним фондом буде аудит нарахованих та утриманих зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування. Для цього аудитор повинен вибірково взяти дані для перевірки по декільком особам, що працюють на підприємстві та скласти документ аудитора (табл. 5.12).

Як видно із табл. 5.12 аудитором виявлено, що підприємство збільшило суму заробітної плати, яка обкладається збором на обов'язкове державне пенсійне страхування на 34,68 грн. Це сума за невикористану відпустку, яка не включається при обчисленні збору на пенсійне страхування.

Таблиця 5.12

**Робочий документ перевірки обчисленого збору до Пенсійного фонду**

Прізвище, ім'я та по батькові працівника підприємства	Нарахована заробітна плата, грн.	В тому числі підлягає збору на обов'язкове державне пенсійне забезпечення, грн.			Сума утриманого збору, грн		
		По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення	По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення
Адамов С.С.	170,85	170,85	170,85	-	1,71	3,42	+1,71
Вороніна Л. М.	105,68	105,68	105,68	-	1,06	1,06	-
Коротич І.Д.	360,23	360,23	360,23	-34,64	7,20	6,51	-0,69
Новогорев С.І.	84,80	84,80	84,80	-	0,85	0,85	-
<b>Разом</b>	<b>721,56</b>	<b>721,56</b>	<b>686,88</b>	<b>-34,68</b>	<b>10,82</b>	<b>11,84</b>	<b>+1,02</b>

"-" означає суму, перераховану до Фонду оплати праці.  
 "+" означає недораховану суму до Фонду оплати праці.

Крім того, в результаті перевірки аудитором встановлена не вірно утримана сума до Пенсійного фонду: у Адамова С. С утримано 1 % замість належних 2 % (нарахована заробітна плата більше 150 грн.), що спричинило недоврахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування в сумі 1,71 грн.

Таким чином, бухгалтером підприємства було порушено Перелік №697 та Закон України №400, а саме: не вірно включена в розрахунок збору суми, яка не обкладається ним, а також невірно визначення ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування заробітної плати.

На останньому етапі перевірки, а саме перевірки синтетичного обліку утриманих сум збору, на базі даних зводу утримань із заробітної плати, аудитор повинен розробити робочий документ, аналогічний табл. 5.13. Тому на даному етапі необхідно перевірити лише правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків з Пенсійним фондом (табл. 5.13). Цей запис також відображається в журналі №5.

Таблиця 5.13

**Перевірка синтетичного обліку утриманих зборів до Пенсійного фонду**

Господарська операція	За даними підприємства, грн.			За даними аудиту, грн.			Відхилення, грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Утримано із заробітної плати працівників до Пенсійного фонду	661	651	930,66	661	651	903,62			-27,04

Дані табл. 5.13 свідчать про те, що підприємство збільшило фактично необхідну суму збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на 27,04 грн. (шляхом недотримання Переліку №697, в якому передбачено суми виплат, що не обкладаються збором).

Згідно останніх доповнень до Закону України №400 встановлені додаткові ставки збору до Пенсійного фонду, які нараховуються на сукупний оподаткований дохід працівників:

- 3 % — якщо заробітна плата знаходиться в межах від 251 до 350 грн.;
- 4 % — якщо сума заробітної плати в межах 351-500 грн.;
- 5 % — якщо сума заробітної плати більше, ніж 501 грн.

На підприємстві нові (перелічені) ставки не потрібно вводити в дію, так як вони застосовуються лише для осіб льотних екіпажів повітряних суден та інших осіб, які виконують спеціальні роботи в польотах.

При аудиті необхідно аудитору звернути увагу на правомірність і законність складання розрахункової відомості з нарахувань сплати та витрачання коштів обов'язкового державного пенсійного страхування (дод. 18). Ця інформація складається щомісяця у двох примірниках, один з яких необхідно подавати до 10 числа кожного місяця до органу Пенсійного фонду за місцем реєстрації.

На заключному етапі проведення аудиту операцій по пенсійному страхуванню необхідно провести зустрічну перевірку даних певних документів по нарахуванню, сплаті та витрачанні коштів по соціальному страхуванню.

Так, дані зводу нарахування заробітної плати будуть мати своє відображення в журналі №5, інформації про розрахунки з Пенсійним фондом та в звіті за формою 4-ПФ. Аналогічно дані зводу утримань із заробітної плати будуть відображатися у журналі №5 та у розділі 3 Звіту за формою 4-ПФ (дод. 19).

Провівши повну перевірку операцій по пенсійному страхуванню аудитор повинен сповістити керівника і головного бухгалтера підприємства про виявлені ним помилки в ході аудиту, а останні повинні застосовувати необхідні заходи щодо їх усунення.

#### *5.7.4. Методика аудиту розрахунків підприємства з органами соціального страхування*

Система соціального страхування створюється по принципу солідарності, згідно якого здійснюється перерозподіл коштів від працездатних до непрацездатних, від здорових до хворих. При цьому працівники відраховують частину свого заробітку на різноманітні соціальні заходи під зобов'язання держави, яка гарантує їм, що при настанні непрацездатного стану чи випадку інвалідності наступні покоління громадян будуть проводити відрахування на їх утримання.

Отже, наступним етапом аудиту операцій по соціальному страхуванню буде аудит розрахунків підприємства із Фондом соціального страхування і Фондом безробіття. Методика проведення аудиту аналогічна методиці перевірки розрахунків по обов'язковому державному пенсійному



страхуванню.

Відповідно до Закону України №686 підприємство є платником збору на соціальне страхування та на соціальне страхування на випадок безробіття у розмірах 2,9 % і 2,1 % від Фонду оплати праці.

Першим етапом проведення аудиту буде перевірка правильності обчислення Фонду оплати праці, на який нараховується збір на обов'язкове соціальне страхування. Для цього аудитор, керуючись Інструкцією про порядок надходження, обліку і витрачання коштів Фонду соціального страхування повинен враховувати види оплат, на які даний збір не нараховується, а саме:

- вихідна допомога при звільненні;
- компенсаційні виплати (добові за відрядженнями і виплати замість добових);
- вартість безкоштовно наданих деяким категоріям працівників квартир, комунальних послуг, проїзних квитків або сума коштів для їх відшкодування;
- вартість виданого спецодягу та інших засобів індивідуального захисту;
- суми відшкодування витрат у зв'язку з переведенням, прийняттям або направленням працівників на роботу в іншу місцевість;
- доплати і надбавки до заробітної плати замість добових у випадках, коли постійна робота проходить в дорозі чи має роз'їзний характер, або у зв'язку з службовими поїздками в межах обслуговування діляниць;
- заробітна плата за дні роботи без винагороди за працю (суботники, неділяники тощо), яка перераховується до відповідного бюджету;
- стипендії, що виплачуються підприємствами слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направлених на навчання з відривом від виробництва.

Для забезпечення зручності і повноти інформації, аудитор повинен розробити робочий документ, аналогічний щодо збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, який дасть змогу співставити суми Фонду оплати праці, розраховані окремо по даним підприємства і окремо по даним аудитора.

Цей документ необхідно розробити на основі даних розрахунково-платіжної відомості, зведених у зводі нарахувань на заробітну плату, що дає змогу перевірити правильність обчислення бухгалтерією фонду заробітної плати.

Відповідно до Плану рахунків розрахунки з соціального страхування обліковуються на 652 рахунку. По кредиту 652 рахунку відображаються нараховані зобов'язання за соціальним страхуванням, а по дебету - погашення заборгованості перед фондом. Перевірку правильності нарахованої суми збору та синтетичний облік її відображення можна відобразити за допомогою складеного аудитором робочого документу (табл. 5.14; табл. 5.15).

Результати перевірки підтвердили, що всі господарські операції,

зазначені в табл. 5.15 відображені на рахунках бухгалтерського обліку вірно. Порухення виникли при нарахуванні суми збору. Так, підприємство збільшило свої зобов'язання перед Фондом соціального страхування на 39,39 грн., в тому числі недораховано збір на суму 2,12 грн. робітникам адміністративно-господарського відділу.

*Таблиця 5.14*

*Робочий документ аудитора щодо перевірки  
правильності нарахованого фонду оплати праці  
та суми збору на соціальне страхування*

Склад виплат, які включаються до Фонду оплати праці	Загальна сума нарахувань	Сума, яка включається до Фонду оплати праці при обчисленні, грн.			Сума нарахованого збору, грн.		
		По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення	По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення
Оплата щорічних і додаткових відпусток	210,49	210,49	210,49	-	8,42	8,42	-
Грошові компенсації за невикористану відпустку	1037,46	1037,46	-	-1037,46	41,50	-	-41,50
Мінімальна допомога	2097,28	-	-	-	-	-	-
Вартість путівок у дитячі табори	857,80	-	-	-	-	-	-
Вартість туристичних путівок	695,80	695,80	695,80	-	27,83	27,83	-

Склад виплат, які включаються до Фонду оплати праці	Загальна сума нарахувань	Сума, яка включасться до Фонду оплати праці при обчисленні, грн.			Сума нарахованого збору, грн.		
		По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення	По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення
Винагороди за підсумки роботи за рік	52,65	-	52,65	+52,65	-	2,11	+2,11
Нарахована заробітна плата за:							
- посадовими окладами;	27400,28	270400,28	-	-	10,96	10,96	-
- тарифними ставками	18534,45	18534,45	-	-	741,3	741,3	-
Інші нарахування	396,52	396,52	-	-	15,86	15,86	-
<b>Разом</b>	<b>51193,03</b>	<b>48275,00</b>	<b>47290</b>	<b>-984,81</b>	<b>845,87</b>	<b>806,48</b>	<b>-39,39</b>

"-" означає суму, перераховану до Фонду оплати праці

"+" означає недораховану суму до Фонду оплати праці.

**Перевірка синтетичного обліку розрахунків  
з Фондом соціального страхування**

Нараховано збір на Фонд оплати праці	За даними підприємства, грн.			За даними аудиторської перевірки, грн.			Відхилення, грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Інженерно-технічних працівників	922	652	408,18	922	652	408,18			-
Вагоно-зборного цеху	2311	652	708,02	2311	652	708,02			-
Відділу головного механіка	922	652	147,42	922	652	147,42			-
Відділу головного енергетика	922	652	158,67	922	652	158,67			-
Механічного цеху	2312	652	196,34	2312	652	175,63			-20,71
Адмінгосподарського відділу	922	652	68,79	922	652	70,90			+2,12
Автотранспортного цеху	2312	652	132,23	2321	652	111,43			-20,80
Ідальні	2321	652	20,46	2321	652	20,46			-
Складу	922	652	13,76	922	652	13,76			-
Ремонтобудівного управління	911	652	26,74	911	652	26,74			-
Інші	912	652	50,40	912	652	50,40			-
<b>Разом</b>			<b>1931,00</b>			<b>1891,61</b>			<b>-39,39</b>

"-" означає суму, перераховану до Фонду оплати праці.

"+" означає недораховану суму до Фонду оплати праці.

Згідно п.7.6 статті 7 Інструкції про порядок надходження, обліку та витрачання коштів Фонду соціального страхування України підприємство може здійснювати за рахунок коштів Фонду соціального страхування такі виплати своїм робітникам:

- допомоги, які включають в себе допомоги по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологам, при народженні дитини, на поховання, по догляду за дитиною у віці до 3-х років;
- санаторно-курортне лікування та відпочинок працівників, які включають в себе оплату за путівки на лікування, відпочинок, туризм, оплату проїзду до санаторіїв, дієтичне харчування, утримання санаторіїв;
- обслуговування дітей, тобто утримання оздоровчих таборів, оплату за путівки до санаторіїв для дітей і спеціалізовані санаторні оздоровчі табори цілорічної дії, позашкільне обслуговування дітей, ремонт обладнання і оренда оздоровчих таборів;
- інші виплати, які включають в себе фінансування будівництва, реконструкції медично-оздоровчих служб, санаторіїв-профілакторіїв, фізкультурно-оздоровчих та інших установ.

Кошти Фонду соціального страхування можуть витрачатися лише за їхнім цільовим призначенням. Витрати за рахунок цих коштів оплачуються підприємством з його каси або через поточний рахунок в установі банку.

Аудитор повинен пам'ятати, що виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності згідно Закону України "Про загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" виплачується Фондом соціального страхування починаючи з шостого дня непрацездатності, а перші п'ять днів допомога виплачується за рахунок коштів підприємства.

Тому при перевірці аудитор повинен звернути увагу на правильність заповнення таких документів, як платіжні доручення про перерахування сум збору та інших платежів за рахунок Фонду, касових документів про сплату часткової (повної) вартості путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення, виданих за рахунок коштів Фонду, видаткових документів на проведені виплати, відповідність фінансових звітів за коштами Фонду балансовим рахункам 65 "Розрахунки зі страхування".

Узагальнюючим бухгалтерським звітним документом, який містить в собі дані про нараховану і сплачену суму збору за відповідний період, а також інформацію про витрачання підприємством Фонду соціального страхування є Розрахункова відомість про нарахування, сплату і витрачання коштів обов'язкового соціального страхування, яка складається щокварталу наростаючим підсумком з початку року і подається до вищого профспілкового органу за місцем реєстрації не пізніше 12 числа наступного за звітним місяцем.

Оскільки Фонд оплати праці обчислений не вірно, то відповідно сума збору буде теж не вірно обчислена. У такому випадку аудитор може запропонувати підприємству сторнувати неправильний запис у всіх документах, в яких цей запис відображається. У журналі №5 відображається інформація щодо суми допомог та Інших виплат, виплачених Фондом соціального страхування (дод. 20).

Отже, провівши аудит операцій з Фондом соціального страхування, аудитором виявлено порушення при обчисленні Фонду оплати праці, який підлягає збору на обов'язкове соціальне страхування на суму 984,81 грн. і, відповідно, збору на 39,39 грн. Це суми, на які бухгалтер збільшив суму, необхідну для оподаткування Фонду оплати праці.

Щодо виявлених порушень, то аудитор обов'язково повинен повідомити про них керівника і головного бухгалтера підприємства, щоб вони розробили заходи по їх усуненню. Обов'язково треба повідомити про виправлення в органи Фонду соціального страхування. В обов'язки аудитора входить також попередження винних осіб про можливі наслідки скоєних ними порушень.

Аудит операцій по обов'язковому соціальному страхуванню передбачає також аудит операцій по обов'язковому соціальному страхуванню на випадок безробіття.

Даний вид страхування базується на таких принципах:

- надання державних гарантій реалізації застрахованими особами

своїх прав;

- солідарності та субсидування;
- обов'язковості фінансування Фонду безробіття витрат, пов'язаних з наданням матеріального забезпечення у випадку безробіття та інших соціальних послуг.

Згідно Закону України "Про зайнятість населення" від 01.03.91 р. (із змінами і доповненнями) безробітними визнаються працездатні громадяни працездатного віку, які за фактом роботи не мають заробітку або інших передбачених законодавством доходів і зареєстровані у

Державній службі зайнятості, як ті, що шукають роботу, готові та здатні приступити до підходящої роботи. Не визнаються безробітними громадяни:

- віком до 16 років, за винятком тих, які працювали і були звільнені;
- які вперше шукають роботу і не мають спеціальності, в тому числі випускники загальноосвітніх шкіл, у разі відмови їх від проходження професійної підготовки або від оплачуваної роботи, яка не потребує професійної підготовки;
- які відмовилися від двох пропозицій підходящої роботи з моменту реєстрації їх у службі зайнятості як осіб, що шукають роботу;
- які мають право на пенсію відповідно до законодавства України.

Основним нормативним документом, який регламентує аудит даного збору є Закон України №686. Відповідно до вказаного Закону підприємство є платником податку до Фонду безробіття в розмірі 2,1 % від Фонду оплати праці.

Фонд оплати праці при обкладанні збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття — це та ж сума Фонду оплати праці, яка береться в розрахунок збору до Фонду соціального страхування.

Наступним кроком аудитора при перевірці операцій по збору до Фонду безробіття буде аудит утриманих зборів із заробітної плати робітників. Вибірковою перевіркою аудитор повинен вибрати із розрахунково-платіжної відомості три чи більше прізвища і по даним перевірки повинен скласти робочий документ, в якому перевірити суму заробітної плати, що підлягає обкладанню збором (табл. 5.16).

**Робочий документ перевірки обчисленого збору  
на обов'язкове соціальне страхування  
на випадок безробіття,  
утриманого із заробітної плати працівників**

Прізвище, ім'я та по батькові працівника підприємства	Нарахована заробітна плата, грн.	В тому числі підлягає збору на обов'язкове соціальне страхування, грн.			Сума утриманого збору, грн		
		По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення	По даним підприємства	По даним аудиту	Відхилення
Мельниченко О. С.	210,45	210,45	180,00	-30,45	1,05	0,9	-0,15
Крот І.С.	405,20	405,20	405,20	-	2,03	2,03	-
Вітер І.М.	120,48	120,48	120,48	-	0,60	0,60	-
<b>Разом</b>	<b>736,13</b>	<b>736,13</b>	<b>705,68</b>	<b>-30,45</b>	<b>3,68</b>	<b>3,53</b>	<b>-0,15*</b>

\* -0,15 – це сума, на яку бухгалтер збільшив необхідну суму збору до Фонду безробіття.

Згідно цієї таблиці впливає характерне порушення вимог Переліку №697. За відсутністю знань у бухгалтера щодо Переліку №697 постраждали працівники підприємства, тому аудитор залишається необхідним перевірити синтетичний облік утриманих із заробітної плати внесків та співставити загальні суми утриманого збору (табл. 5.17).

Таблиця 5.17

**Перевірка синтетичного обліку та загальної суми  
утриманих зборів до Фонду безробіття,  
утриманих із заробітної плати**

Господарська операція	За даними підприємства, грн.			За даними аудиторської перевірки, грн.			Відхилення, грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Утримано із заробітної плати працівників суми зборів за страхуванням на випадок безробіття	661	653	252,12	661	653	237,36			-14,76

Таким чином, згідно таблиці 5.17, яка показала результат перевірки по загальній сумі утримань, видно, що в результаті не вірно обчисленого Фонду оплати праці бухгалтер розрахував суму утримань до Фонду безробіття завищену на 14,76 грн. Це дуже суттєве порушення, тому аудитор має про це повідомити керівництво підприємства та дати відповідні рекомендації по їх усуненню та виправлення запису у Зведеному підсумку нарахувань заробітної плати та у зведенні сум утримань із заробітної плати та журнал №5.

Наступним етапом аудиторської перевірки збору на соціальне

страхування на випадок безробіття повинна бути робоча таблиця, яка буде містити в собі дані щодо нарахування збору на Фонд оплати праці по даним підприємства і по даним аудитора, а також синтетичний облік цих операцій по кожному структурному підрозділу (табл. 5.18), при чому базою побудови таблиці є дані розрахунково-платіжної відомості та зводу нарахувань заробітної плати.

Таблиця 5.18

**Робоча таблиця аудитора при перевірці нарахування збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття**

Нараховано збір на Фонд оплати праці	За даними підприємства, грн.			За даними аудиторської перевірки, грн.			Відхилення, грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Інженерно-технічних робітників	922	653	153,07	922	653	146,0	-	-	-7,07
Вагону-зборного цеху	2311	653	265,51	2311	653	261,51			-4,00
Відділу головного механіка	922	653	55,28	922	653	55,28			-
Відділу головного енергетика	922	653	59,50	922	653	59,50			-
Механічного цеху	2312	653	73,62	2312	653	76,65			+3,03
Адмінгосподарського відділу	922	653	25,80	922	653	24,20			-1,60
Автотранспортного цеху	2312	653	49,59	2321	653	46,50			-3,09
Ідальні	2321	653	5,16	2321	653	5,16			-
Складу	922	653	7,67	922	653	7,67			-
Ремонтобудівного управління	911	653	10,02	911	653	7,99			-2,03
Інші	912	653	18,90	912	653	18,90			-
<b>Разом</b>			<b>724,12</b>			<b>709,36</b>			<b>-14,76</b>

"-" означає суму, перераховану до Фонду оплати праці

"+" означає недораховану суму до Фонду оплати праці.

Таким чином, аудитором виявлено порушення при нарахуванні збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, яке виникло внаслідок не вірно обчисленої суми Фонду оплати праці. Це порушення, а саме перенарахування фактично необхідної суми збору, автоматично призвело до не вірно обчисленої суми утримання із заробітної плати до збільшення заборгованості Фонду безробіття перед підприємством.

Останнім етапом аудиту є перевірка відповідності залишків по рахунку 65 "Розрахунки по страхуванню" у балансі та Головній книзі.

### 5.8. Питання для обговорення та самоперевірки

1. В який термін проводиться інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованості?



2. Якими документами оформлюються результати інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості?

3. Назвати порядок, форми та строки подання звітності, що складається та подається підприємством за нарахованими податками і платежами.

4. В якому журналі відображається сплата податків та платежів підприємством?

5.9. Практичний блок

5.9 1. Вирішити завдання № 7, №8, №9, №10.

Завдання №7

Встановити і перелічити підприємства-боржники, які мають найбільшу заборгованість понад 1 місяць станом на 01.01.2003 року (до десяти підприємств). Відповідь побудувати за допомогою табл. 5.19.

Таблиця 5.19

**Відомість заборгованості підприємств-боржників  
понад 30 днів станом на 01.01.2003 року**

№ з/п	Підприємства-боржники	Дата виникнення заборгованості	Сума заборгованості	Підстава (первинний документ)	Причина існуючої заборгованості	Заходи щодо усунення заборгованості
1	ВАТ "Сокол"	2.10.02				
2	ПП "Олена"	10.10.02				
3	ПП "Айсберг"	16.10.02				
4	АТЗТ "Хімпром"	18.10.02				
5	ПП "Золотий гусак"	21.10.02				
6	АТЗТ "Авіас"	25.10.02				
7	ВАТ "Руно"	28.10.02				
8	КП "Ікуба"	5.11.02				
9	АТЗТ "Агропром"	12.11.02				
10	ПП "Леон"	15.11.02				
Усього						

Завдання №8

Установити та визначити причини непогашеної кредиторської заборгованості підприємства перед постачальниками та підрядниками понад 1 місяць і за допомогою таблиці показати найбільшу заборгованість до 10 підприємств (табл. 5.20)

Таблиця 5.20

**Відомість кредиторської заборгованості  
понад 30 днів станом на 01.01.2003 року**

№ з/п	Підприємства-боржники	Дата виникнення заборгованості	Сума заборгованості	Підстава (первинний документ)	Причина існуючої заборгованості	Заходи щодо усунення заборгованості
1	ВАТ "Сокол"	2.10.02				
2	ПП "Олеся"	10.10.02				
3	ПП "Айсберг"	16.10.02				
4	АТЗТ "Хімпром"	18.10.02				
5	ПП "Золотий гусак"	21.10.02				
6	АТЗТ "Авіас"	25.10.02				
7	ВАТ "Руно"	28.10.02				
8	КП "Ікуба"	5.11.02				
9	АТЗТ "Агропром"	12.11.02				
10	ПП "Леон"	15.11.02				
<b>Усього</b>						

Встановити наявність виданих авансів та перевірити доцільність їх видачі і своєчасність повернення невикористаних авансів.

*Завдання №9*

Ознайомитись та описати всі види податків і платежів, що нараховувались та сплачувались підприємством у звітному році. Результати дослідження відобразити в табл.5.21.

Таблиця 5.21

**Види податків, що підлягали сплаті підприємством в 2002 році**

Види податків і платежів	База оподаткування	Ставка податку	Заборгованість на кінець періоду, грн.	Строк погашення заборгованості	Примітка
Податки в бюджет			15600		
Платежі в органи соціального страхування			5300		
Місцеві податки і платежі			1250		

*Завдання №10*

1. Описати особливості оподаткування промислового підприємства.

2. Назвати порядок, форми та строки подання звітності, що складалась та подавалась підприємством за нарахованими податками і платежами (табл. 5.22).

Таблиця 5.22

**Форми звітності з податків та платежів  
що подавались підприємством**

№ з/п	Види податків і платежів	Форма звітності чи назва декларації	Куди подас-ться	Строки подання	Ким складала-ється	Хто підпи-сує	Примітка

При встановленні несвоєчасності подачі форм звітів по податках і платежах, зробити про це відмітку в колонці "Примітка".

#### 5.10. Контрольний блок

##### 5.10 1. Тести

1. В які терміни подаються форми звітності по податкам і платежам до податкової інспекції:

- а) 5 числа наступного місяця;
- б) 10 числа наступного місяця;
- в) 20 числа наступного місяця;
- г) 25 числа наступного місяця;
- д) 30 числа наступного місяця.

2. Яка бухгалтерська проводка складається на суму нарахованого податку на додану вартість:

- а) Дт70і Кт641;
- б) Дт701 Кт63І;
- в) Дт644 Кт701;
- г) Дт644 Кт641; д) Дт703 Кт63І.

## **РОЗДІЛ 6.**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ**

#### **6.1. Нормативне регулювання формування та використання фонду оплати праці на підприємстві**

Нормативна база, яка регулює формування та використання фонду оплати праці, складається з таких законодавчих та нормативних актів:

1. Кодекс законів про працю України, прийнятий Законом УРСР від 10.12.1971р. (Відомості Верховної Ради УРСР, 1971, № 50) з подальшими змінами і доповненнями; 1998 р. № 42 — 43 ст. 378.

2. Постанова Кабінету Міністрів України про "Порядок обчислення середньої заробітної плати" №100 від 08.02.1995 р.

3. Закон України "Про оплату праці" № 108 / 95 - ВР від 24.03.1995 р.

4. Постанова Кабінету Міністрів України "Про заходи щодо залучення додаткових надходжень до бюджету і підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів для забезпечення фінансування соціальних витрат населенню" № 1033 від 3 1.08.1996 р.

5. Закон України "Про відпустки" № 504 / 96 - ВР від 15.11.1996 р.

6. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до порядку обчислення середньої заробітної плати" № 185 від 24.02.1997 р.

7. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження порядку, тривалості та умов надання щорічних відпусток працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формами навчання, де навчальний процес має свої особливості" №634 від 28.06.1997 р.

8. Закон України "Про внесення змін Кодексу законів про працю в Україні" № 1356-XIV від 24.12.1999 р.

9. Постанова Кабінету Міністрів України "Про правила обчислення загального трудового стажу для призначення працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності" № 1658 від 19.10.1998 р.

10. Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до порядку обчислення середньої заробітної плати" № 1398 від 30.07.1999 р.

З метою аудиторської перевірки обґрунтованості фонду оплати праці в першу чергу перевіряється дотримання підприємством Декрету та Закону України "Про оплату праці". Крім того аудитор необхідно перевірити внутрішньогосподарські документи з оплати праці, а саме: Положення про оплату праці, колективний договір, Положення про внутрішньогосподарський розрахунок, норми і розцінки, що використовуються для різних видів оплат, договори і контракти на оплату праці тощо.

Порядок складання контракту, його склад, рішення питань організації робіт за контрактом здійснюється на підставі Положення про порядок складання контрактів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1 70 від 19 серпня 1994 р.

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється па основі типових форм, затверджених наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі" № 144 від 22.05.1996 р. на виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики.

## **6.2. Організація і методика аудиту нарахування оплати праці на підприємстві**

Аудиторська перевірка нарахування оплати праці здійснюється за такими напрямками:

- 1) формування та використання фонду оплати праці;
- 2) розрахунки з оплати праці.

Аудит обґрунтованості визначення, формування та використання фонду оплати праці включає:

- дотримання підприємством чинного законодавства з оплати праці;
- вибір раціональних форм оплати праці;
- своєчасне впровадження прогресивних розцінок;
- обґрунтованість розміру фонду оплати праці в допоміжних виробництвах;
- доцільність впровадження контрактної форми оплати праці;
- структуру джерел формування фонду оплати праці;
- ефективність використання фонду оплати праці та правильність відображення його у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- наявність та правильність оформлення документів та реєстрів обліку, на підставі яких нараховувалась заробітна плата;
- правильність нарахування оплати праці готівкою та в натуральній формі.

На початковому етапі аудиторської перевірки з'ясовується правильність записів в особистих справах працівників, наявності трудових книжок, штатного розкладу, правильності використання тарифних сіток, ставок, розцінок та надбавок при обчисленні заробітної плати; оформлення документів, на підставі яких нараховувалася

заробітна плата (табелів обліку використання робочого часу, нарядів, контрактів, розрахунково - платіжних відомостей, відповідних записів у обліку).

При перевірці обґрунтованості, визначення фонду оплати праці, перш за все, аудитором з'ясовується дотримання підприємством законодавчих та нормативних актів з нарахування заробітної плати, а також використання внутрішньогосподарських документів з оплати праці.

Аудитором аналізується доцільність і прогресивність форм і систем оплати праці. Під час аудиторської перевірки встановлюється правильність посадових окладів і ставок з погляду віднесення підприємства до відповідної групи щодо оплати праці. Дотримання відповідності посадових окладів і ставок встановлюють шляхом їх порівняння зі штатним розкладом, нормативами за групами підприємств та розмірами реалізації продукції.

Метою аудиторської перевірки обґрунтованості визначення фонду оплати праці є виявлення резервів скорочення витрат на оплату праці та раціональність використання коштів.

Аудит розміру фонду оплати праці в допоміжних виробництвах повинен здійснюватися на основі прогнозних обсягів робіт, нормативів затрат часу, затверджених підприємством, а також посадових окладів, тарифних ставок, положень з оплати праці. Аудитору слід пам'ятати, що правильність застосування тарифних ставок потрібно перевіряти при погодинній оплаті праці, виконання кількісних і якісних показників роботи, норм і розцінок - при відрядній. Аудитору ретельно слід перевірити таблиць обліку використання робочого часу.

При його перевірці особливу увагу слід звернути на наявність вигаданих (підставних) осіб, яким нараховують заробітну плату.

При перевірці контрактної форми оплати праці, аудитору слід враховувати, що контракт є особливою формою трудового договору з строком його дії від 1 до 5 років, в якому права, обов'язки і відповідальність сторін, умови організації праці та припинення дії визначається за згодою сторін. При цьому аудитор повинен перевірити доцільність застосування контрактної системи оплати праці та умови контракту з матеріального стимулювання, визначені Декретом і Законом "Про оплату праці" і Положенням про оплату праці підприємства.

З метою правильності визначення фонду оплати праці аудитору слід перевірити включення до нього різних доплат: за стаж роботи, звання мастера, клас кваліфікації, суміщення професій, персональних надбавок, якість виконаних робіт тощо.

Важливим етапом аудиту є перевірка дотримання підприємством інструкції про кошти, що відносяться до фонду оплати праці та джерел формування фонду, а також правильності та своєчасності відображення їх у обліку та фінансовій звітності.

При аудиторській перевірці необхідно порівняти відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності коштів, спрямованих на оплату праці і отриманих працівниками підприємств, як власниками цінних паперів та вкладів у майно підприємства за такими напрямками витрати на оплату праці, що виносяться на собівартість продукції, а також експлуатаційні витрати інших виробництв, які знаходяться на

балансі основної діяльності; виплати у грошовій та натуральній формах за рахунок нерозподіленого прибутку, з фондів спеціального призначення; доходи виплачені працівникам за цінними паперами і вкладеними у майно підприємства.

Аудит правильності відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці потрібно здійснювати за такими напрямками:

- 1) виплат із фонду оплати праці;
- 2) виплат за рахунок нерозподіленого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

При цьому аудитору потрібно особливу увагу звернути на виплати із

фонду оплати праці, які відносяться на собівартість продукції (в дебет рахунку 23 "Виробництво"), виплати за відрядними розцінками, окладами, тарифними ставками; доплати за роботу згідно із законодавством в особливо важких умовах праці, доплати за роботу в святкові дні, понад нормовані години; виплати щорічних відпусток; компенсації за невідпрацьований час, процентні надбавки за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені чинним законодавством; оплата праці робітників, що не перебувають у штаті підприємств, за виконання робіт згідно з договорами громадсько — правового характеру; заробітна плата за кінцевим підсумком роботи за рік; виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств із збереженням, протягом деякого часу, розміру посадового окладу на колишньому місці роботи, а також при тимчасовому заміщенні; оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, що працюють без звільнення від основної роботи, з підготовки і підвищення кваліфікації працівників; пільгові години підлітків; вартість продукції, що видається як натуральна оплата праці, доплата за шкідливі умови праці тощо.

При подальшій перевірці необхідно аудитору з'ясувати правомірність відображення в обліку та звітності наданих працівникам пільгових виплат; додаткових відпусток понад ті, що передбачені законодавством; надбавок до пенсій; виплат за путівки за рахунок підприємства, надання матеріальної допомоги; дивідендів, процентів на акції.

Аудиторська перевірка обґрунтованості визначення фонду оплати праці обумовила необхідність з'ясування його використання згідно з обсягом виконаних робіт.

З метою, перевірки порівнюють розрахунковий (прогнозний) фонд оплати праці з фактичним, в результаті чого визначають абсолютну економію або його перевитрату; розраховують вплив факторів на відхилення (зміна чисельності працівників і середньорічного заробітку). Методику такого аудиту слід проводити з урахуванням темпів інфляції за офіційно встановленими коефіцієнтами.

При з'ясуванні перевитрат фонду оплати праці встановлюють їх причини.

Аудиторську перевірку використання фонду оплати праці потрібно здійснювати їх є лише в цілому на підприємстві, а й за категоріями працівників та виробничим підрозділам.

Аудитору слід пам'ятати, що при перевірці фонду оплати праці позаштатного складу працівників він може витратитися лише у межах затверджених сум і на цілі, передбачені кошторисом.

### **6.3. Організація і методика розрахунків з працівниками по оплаті праці**

Одним із основних завдань аудиторської перевірки є аудит розрахунків з працівниками по оплаті праці.

Аудиторська перевірка обліку розрахунків з оплати праці здійснюється аудитором згідно типових форм, затверджених наказом Міністерства

статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі" № 144 від 22.05.1996 р. на виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики (див. ч. I, розділ 4, п. 4.1).

Перевіряючи розрахунки з оплати праці, аудитор керується "Кодексом Законів України", Законом України "Про оплату праці", затвердженим Постановою Верховної Ради України від 20 квітня 1995 р. № 144 { 95 - ВР (зі змінами і доповненнями до нього відповідно до Постанови Верховної Ради України від 6 лютого 1997 р. № 50 / 97 — ВР), а також Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Міністерства статистики України від 11.12.1995 № 323 та Інструкцією зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України, затвердженою наказом Мінстату № 171 від 07.07.1995 р.

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

- чисельність працівників, їхні професії та кваліфікація;
- витрати робочого часу у людину — годинах, людину -днях;
- кількість виготовленої продукції;
- розмір фонду оплати праці за категоріями працюючих, видами нарахувань;
- нарахування премій, відпускних;
- розмір відрахувань за їх видами та інші. Виходячи з цих показників праці та заробітної плати, аудитор повинен перевірити:
- дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку;
- реальність відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників та середньо спискової чисельності працюючих на підприємстві;
- правильність визначення обсягів виконання робіт;
- наявність у документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт;
- достовірність відображення у документах обліку виконання робіт;
- ідентичність даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" у Головній книзі й балансі на однакову дату та підписів у відомості й особовій справі;
- законність доплат і надбавок до основної заробітної плати;
- правильність підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- реальність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
- відповідність даних відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників і Відсутність у відомостях підчисток, необумовлених виправлень та підписів керівника та бухгалтера.



При аудиті, перш за все, аудитор проводить оцінку стану організації бухгалтерського обліку та ефективності внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, яка впливає на обсяг аудиторської перевірки.

Перевірка здійснюється вибіркоким методом. Результат перевірки — визначення зон найвищого ризику, що обумовлено: існуванням підприємства (наявний ризик), постановкою внутрішньогосподарського контролю (ризик контролю) і ризиком з вини аудитора (ризик не виявлення помилок).

При перевірці чисельності працівників підприємства аудитор повинен звернути увагу на правильність визначення середньо спискової чисельності та відображення її у фінансовій звітності згідно Інструкції зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України, № 171 від 07.07.1995 р.

Середньо спискова чисельність працівників на місяць встановлюється шляхом підсумку числа працівників за кожний календарний день і діленням на повне число календарних днів у даному місяці. Фактична чисельність перевіряється шляхом співставлення наявності трудових книжок працівників та таблиця обліку робочого часу.

Аудитору слід з'ясувати чи використовується праця інвалідів першої та другої групи. Якщо використовується, необхідно перевірити чи є в наявності документи, що підтверджують інвалідність і трудові книжки цих працівників. З метою контролю відпрацьованого часу аудитору потрібно перевірити правильність оформлення таблиць та підрахунки відпрацьованого часу.

Правильність визначення обсягів виконання робіт, наявність приписок аудитору необхідно перевірити на основі розрахунків основної та додаткової оплати праці (премій, доплат, надбавок) за категоріями працівників.

Достовірність обсягів виконання робіт, наявність приписок (на будівельних підприємствах) виявляють за допомогою порівняльного методу. При цьому обсяг виконаних робіт, вказаний у первинних документах з обліку праці порівнюють з технологічними картами, документами на оприбуткування готової продукції, а також проводять контрольні обміри.

Крім того аудитору необхідно перевірити розрахунки виробітку за виконані роботи і надані послуги. При аудиторській перевірці слід переконатися у правомірності нарахованої заробітної плати на підприємстві в цілому та по окремим підрозділам.

Для перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати аудитору насамперед слід ретельно ознайомитися зі встановленими нормами для різних видів оплат.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, розміри надбавок, доплат, премій підприємства встановлюють самостійно у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій передбачених законодавством і угодами. Вибірковим методом аудитором проводиться перевірка правильності застосування тарифних ставок, розцінок та розрахунки сум нарахованої оплати праці, при виявленні порушень всі первинні документи потрібно перевіряти в суцільному порядку.

Перевірка документів спрямована на те, щоб виявити реальність відображення робіт, правильність визначення їх обсягів, строків виконання, норми виробітку, суми нарахованої заробітної плати, включаючи доплати та надбавки. З цією метою поряд з перевіркою документів з обліку праці застосовується зустрічна перевірка інших взаємопов'язаних документів і облікових записів (Положення про оплату праці, норми виробітку).

При виявленні сумнівних операцій опитуються відповідні особи, надсилаються запити в інші організації.

Аудиторська перевірка оплати праці, що нарахована працівникам за встановленими окладами, повинна бути спрямована на відпрацьований працівником час і відповідність фактично одержаних сум окладу, штатному розкладу або наказу по підприємству.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці аудитору необхідно мати відомості про посадові оклади (за штатним розкладом), присвоєні розряди (на підставі наказів по підприємству), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період, що ретельно перевіряються.

При нарахуванні основної заробітної плати працівникам, яким встановлена відрядна оплата праці, крім таблиці необхідно мати відомості про виробіток і розцінки за виконані роботи.

Для розрахунку заробітної плати спеціаліста за тарифом, годинну тарифну ставку треба помножити на кількість годин зміни. При цьому аудитор повинен перевірити правильність розрахунків з оплати праці в первинних документах та відповідність розрахованих сум в розрахунково - платіжних відомостях.

При аудиті виплат заробітної плати за трудовими угодами аудитору потрібно перевірити обсяг виконаних робіт; правильність розцінок та сум, що сплачені після закінчення робіт; дотримання строків виконання робіт та відповідність їх обсягам робіт, що вказані в трудовій угоді; правильність і повноту проведення розрахунків за виконані роботи.

При виявленні забракованої продукції аудитор перевіряє правильність її оплати. При цьому слід з'ясувати, з чийої вини виник брак, тому що повний брак з вини працівника не підлягає оплаті, а не з вини працівника оплачується за рівнем, нижчим 2/3 тарифної ставки встановленого окладу або розряду.

При виплатах заробітної плати, що базується на мінімальному розмірі, аудитору слід перевірити фактично нараховану суму оплати праці, маючи на увазі, що оплата праці працівників не повинна бути нижчою від встановленого мінімуму заробітної плати.

Під час аудиторської перевірки аудитор повинен зосередити увагу на обґрунтованості основних форм додаткової оплати - доплати за стаж, надбавки до тарифних ставок, доплати за класність, за ненормований робочий день, підвищених розцінках тощо.

При аудиті підвищених розцінок необхідно з'ясувати наявність положення, де вони мають місце та перевірити їх обґрунтованість.

Перевіряючи правильність доплат за заміщення посади необхідно з'ясувати підставу для такої доплати, наявність наказу керівника, тривалість заміщення понад 12 робочих днів і відсутності обов'язків заступника згідно із штатним розкладом.

Перевірка виплат премій, основних працівників та адміністративно - управлінського складу, ґрунтується на нормативах підприємства, якими затверджено порядок преміювання і джерела його покриття. При цьому аудитору необхідно враховувати нормативи підприємства, якими затверджено порядок преміювання працівників та джерела його покриття. Аудитор повинен пам'ятати, що перевірку потрібно проводити у двох напрямках: преміювання працівників підприємства і адміністративно — управлінського апарату.

Аудит правомірності виплат премій за загальні показники в роботі, базується на встановленні достовірності даних про кінцеві фінансові результати, досягненні прогнозного рівня валового доходу, реалізації продукції в цілому по підприємству та за окремими підрозділами.

Аудитор повинен перевірити правомірність віднесення витрат по оплаті праці на собівартість продукції. При цьому слід керуватися Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та інших нормативних документів.

Правомірність віднесення витрат на оплату праці обумовлює перевірку обґрунтованості затрат на оплату відпусток працівників.

При аудиторській перевірці слід враховувати, що нарахування резерву на оплату відпусток не носить обов'язкового характеру. Якщо на підприємстві згідно з наказом про облікову політику рівномірний розподіл відпусток на протязі року, то фактичні витрати на оплату відпусток списуються на собівартість продукції по мірі надання працівникам відпусток. У випадках, коли сума нарахованих і сплачених відпускних працівникам у звітному періоді відноситься до наступного звітного періоду, вона повинна включатися до складу фактичних витрат на оплату праці у місяці, що наступає за звітним.

Перевіряючи правомірність нарахування заробітної плати і віднесення її на собівартість продукції, аудитору необхідно перевірити правильність відрахувань до Пенсійного фонду, фонду соціального страхування та на випадок безробіття. Крім того при аудиторській перевірці з'ясовується повнота та правомірність розрахунків за встановленими нормативами.

Наступним етапом аудиторської перевірки є правильність утримань із заробітної плати. Згідно зі статтею 127 Кодексу законів про працю України утримання із заробітної плати можуть здійснюватися тільки у випадках, передбачених законодавством України. Обов'язкові утримання включають прибутковий податок за шкалою ставок податку (до 17 гривень не оподатковується); Утримання до Пенсійного фонду (1 %, якщо загальна сума нарахованої заробітної плати становить до 150 гривень, 2 %, якщо сума більше 150 гривень); утримання на випадок безробіття (0,5 % від нарахованої суми); утримання за виконавчими листами. Загальний розмір утримань із

заробітної плати не може перевищувати 20 %, а в особливих випадках — 50 % заробітної плати. В першу чергу перевіряється правомірність утримання прибуткового податку з кожного працюючого та загальної суми податку.

При цьому аудитор з'ясовує відповідність ставок прибуткового податку, встановлених постановою Кабінету Міністрів України, ставкам, що застосовуються в розрахунках утримань з заробітної плати з окремого працівника.

При перевірці правильності визначення сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню, отриманого як в натуральній так і в грошовій формі, аудитору необхідно перевірити повноту оподаткування доходу і правомірність застосування ставок оподаткування.

Особливу увагу аудитору слід приділити перевірці повноти включення в оподаткований дохід сум, що підлягають оподаткуванню (сум матеріальної допомоги, що перевищує встановлений норматив; правильності проведення перерахунків прибуткового податку по закінченні року і відповідних донарахувань або утримань). Аудитору слід пам'ятати, що не пізніше строку отримання коштів у банку на оплату праці, повинні перераховуватись до бюджету суми нарахованого і утриманого прибуткового податку за попередній місяць. При перевірці необхідно звірити суми платіжного доручення на перерахування до бюджету прибуткового податку з фактично нарахованих сумою податку.

Аудиторській перевірці підлягають суми утримані із заробітної плати за виконавчими листами, за письмовими дорученнями про переказ страхових внесків, відшкодування матеріального збитку, заподіяного матеріально відповідальними особами тощо.

Джерелами перевірки є розрахункові, платіжні відомості, книги особових рахунків, виконавчі листи та інші первинні документи. Крім цього, аудитор повинен перевірити своєчасність перерахування утриманих сум за призначенням.

При аудиторській перевірці оплати праці аудитору необхідно з'ясувати наявність депонованих сум у платіжних відомостях та реєстрах депонованих сум, які необхідно порівняти з книгами обліку розрахунків із депонентами.

Аудитору слід встановити відповідність невиплаченої суми, вказаної у книзі, з платіжними відомостями на виплату депонованих сум і розрахунковою відомістю та реальність виплати депонованих сум. З цією метою необхідно аудитору порівняти суми з реєстрів депонованих сум, платіжних відомостей, книг обліку розрахунків із депонентами та суми депонованої заробітної плати у видаткових касових ордерах. Крім того, необхідно в результаті аудиторської перевірки з'ясувати повноту та своєчасність перерахування депонованих сум в бюджет.

На останньому етапі аудитору слід перевірити ідентичність даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" у Головній книзі й балансі на початок та кінець звітного періоду.

З цією метою звіряють сальдо на перше число відповідного місяця у

Головній книзі й балансі з підсумковими сумами (сумами до видачі) розрахунково - платіжних відомостей. Причинами розходжень можуть бути: перекручення даних внаслідок зловживань (виключень виплат, утримань); неповного утримання авансів; повторного списання грошових документів із внесенням виплат у дебет рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці"; зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської заборгованості під час перенесення сальдо з одної розрахункової відомості в іншу.

#### 6.4. Питання для обговорення та самоперевірки

1. *Що входить до плану аудиторської перевірки витрат на оплату праці?*
2. *Назвіть джерела інформації для аудиторської перевірки оплати праці?*
3. *На яких основних питаннях повинна зосереджуватися аудиторська перевірка обґрунтованості і використання фонду оплати праці?*
4. *Які основні питання повинна передбачати перевірка розрахунків з оплати праці?*
5. *Які джерела інформації використовуються для перевірки розрахунків з оплати праці?*
6. *Вкажіть, які відрахування до бюджету та інші фонди проводяться за рахунок заробітної плати?*
7. *Як встановити правильність утримання прибуткового податку з громадян та своєчасність його перерахування до бюджету?*
8. *Як визначити правильність нарахування обов'язкових платежів в Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, фонд по безробіттю та своєчасність перерахування до бюджету?*
9. *Назвати мінімальний розмір заробітної плати.*

#### 6.5. Практичний блок

6.5.1. *Вирішити завдання №11, №12, №13, №14, №15.*

6.5.2. *Скласти дві ситуаційні задані.*

*Завдання № 11.*

Працівник не використав відпустки за час роботи з 1999 по 2003 р. Чи можна йому нарахувати грошову компенсацію за невикористані відпустки і якщо можна, то за який час?

*Завдання № 12.*

Бухгалтер підприємства працює за сумісництвом в акціонерному товаристві "Тополь" з липня 1999р. по теперішній час. Чи має бухгалтер право на відпустку за роботу за сумісництвом, якщо за основним місцем роботи він знаходиться у вимушеній відпустці без збереження заробітної плати?

*Завдання № 13*

На балансі підприємства станом на 1 квітня залишок по рахунку 661 склав 6500 грн. У Головній книзі по даному рахунку — 6700 грн., в книзі обліку депонованої заробітної платні — 7200 грн., а в розрахунковій відомості за квітень — 4600 грн. Встановити порушення.

#### *Завдання № 14*

По відомості на виплату заробітної плати виплачена загальна сума депонованої заробітної плати — 830 грн. За червень місяць, а в книзі обліку депонованої заробітної плати за цей період вказана виплачена сума 1200 грн. Встановити порушення.

#### *Завдання № 15*

Дані первинних документів (нарядів, табелів) по зарплатні за березень відображені у облікових реєстрах за квітень у сумі 1500 грн. Встановити порушення.

#### 6.6. Контрольний блок

##### *6.6.1. Тести:*

1. Які нормативні документи є правовою основою про ведення аудиторської перевірки оплати праці?

- а) Закон України "Про відпустки" № 504/94 ВР від 15.11.1996 р.;
- б) Кодекс законів про працю в Україні № 42 43 с 378 від 10.12.1999 р.;
- в) Закон України "Про оплату праці" № 108/95 ВР від 24.03.1995 р.;
- г) Постанова Кабінету Міністрів України "Про і внесення змін і доповнень до порядку обчислення середньої заробітної плати" № 185 від 24.02.1997 р.

д) Всі вище перелічені нормативні документи.

2. Своєчасно не видану заробітну плату:

- а) депонують;
- б) перераховують до бюджету;
- в) відносять на фінансові результати;
- г) відносять на витрати виробництва.

##### *6.6.2. Графічний диктант*

Відповідайте на питання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно: Так- "+" Ні - "-"

*Чи вірно, що:*

1. Аудит оплати праці включає 2 напрями:
  - формування і використання фонду оплати праці;
  - розрахунки з оплати праці.
2. Аудитор не повинен звертати увагу на основні форми додаткової оплати:
  - надбавки до тарифних ставок,
  - доплати за класність,
  - доплати за склад,
  - доплати за суміщення професій,
  - доплати за ненормований робочий день,
  - доплати за підвищення розцінок.
3. Основним способом виявлення достовірності обсягів виконаних робіт, наявності приписок с порівняння робіт, вказаних у первинних документах з обліку праці, технологічними картами іншими документами.
4. Реальність виплати депонованої заробітної плати виявляє



## **РОЗДІЛ 7. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

### **7.1. Завдання, об'єкти та джерела інформації аудиту операцій з основними засобами**

Необоротні активи - всі активи, що не відносяться до оборотних. До них відносяться Інвестиції підприємства в матеріальні нематеріальні та фінансові ресурси. Термін використання їх не повинен перевищувати 12 місяців.

До основних засобів відносяться матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триває більше одного року).

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

- 1) оцінка організації ведення обліку основних засобів у бухгалтерії та за матеріально - відповідальними особами;
- 2) контроль за збереженням основних засобів;
- 3) своєчасність і законність документального оформлення та відображення у первинних, зведених документах і у регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення і вибуття основних засобів;
- 4) перевірка правильності розрахунку зносу основних засобів та відображення суми зносу в обліковій інформації;
- 5) аудиторська перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо обліку основних засобів;
- 6) аудит результатів проведеної переоцінки та індексації основних засобів та віднесення їх сум на рахунки бухгалтерського обліку;
- 7) правомірність оцінки нематеріальних активів та відображення її в регістрах бухгалтерського обліку;
- 8) законність відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів.

Послідовність проведення аудиту включає наступні його етапи (табл. 7.1).



Таблиця 7.1

**Послідовність аудиту основних засобів  
та нематеріальних активів**

№ етапів	Зміст аудиторської перевірки основних засобів та нематеріальних активів.
I	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо обліку основних засобів.
II	З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку основних засобів та формами уніфікованої документації.
III	Перевірка договорів на оренду основних засобів, які укладені з юридичними і фізичними особами.
IV	Аудит матеріалів переоцінки (індексації) основних засобів та їх відображення в обліку.
V	Аудиторська перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність по збереженню наявності основних засобів на підприємстві та створення постійно діючої комісії по їх списанню.
VI	Перевірка наявності картотеки основних засобів за місцями їх експлуатації.
VII	Перевірка операцій по нематеріальним активам.
VIII	Аудит операцій зі збереження, руху основних засобів та затрат на їх ремонт.
IX	З'ясування відповідності залишків основних засобів та нематеріальних активів у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності.

Джерела інформації для аудиту основних засобів та нематеріальних активів визначаються організаційною формою бухгалтерського обліку. До основних видів інформації з обліку основних засобів слід віднести: машинограми — при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку. Для всіх інших форм обліку з операцій руху основних засобів необхідно відносити: журнал № 4, відомість до журналу № 4, інвентарні картки, акти прийому — здачі основних засобів, інвентарний список основних засобів, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

Законодавчими та нормативними документами, що регулюють функціонування основних засобів є:

1. Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики» № 303 від 23.05.92 року.

2. Про податок на додану вартість: Закон України від 02.04.97 № 168/97-ВР (із змінами та доповненнями).

3. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22.05.97 р.; № :283/97-ВР.

4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. Мінфіном України від 24.05.95 р. № 88.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Затв. Мінфіном України від 18.10.99 р. 242 (із

змiнами i доповненнями), внесеними наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000 року № 304.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань i господарських операцій підприємств i організацій: Затв. Мінфіном України від ЗОЛ 1.99 р. № 291.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань i господарських операцій підприємств i організацій: Затв. Мінфіном України від 30.11.99р.№291.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв. Мінфіном України від 27.04.2000 р. № 92 (із змiнами i доповненнями), внесеними наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000 року № 304.

9. Інструкція про порядок списання основних засобів та створення постійно діючої комісії щодо списання основних засобів: Затв. Наказом Мінпромполітики України від 26.10.99 р. № 373.

10. Щодо приведення балансової вартості окремих видів основних засобів у відповідність до ринкових цій: Лист ДПАУ від 15.12.97 р. № 12111/1301—9156.

11. Щодо обкладення податком на додану вартість операцій з передачі основних засобів: Лист ДПАУ від 04.02.2000 р. № 573/6/16-1220-26.

12. Про порядок проведення ліквідації основних фондів: Лист ДПАУ від 28.03.2000 р.№ 1568/6/16-1220-26.

13. Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каменя i валютних цінностей) визначений Порядком №116: Затв. Мінфіном України від 22.01.96 р. З доповненнями від 15.12.97 р. № 1402.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 «Основні засоби» основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних i соціально - культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за один рік). При перевірці основних засобів аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який має дев'ять субрахунків; за дебетом рахунка 10 відображається надходження (придбання) основних засобів, за кредитом - вибуття.

## **7.2. Аудит операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів**

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

На першому етапі проведення аудиту основних засобів аудитор повинен звернути увагу на правильність заповнення актів інвентаризації основних

засобів, актів інвентаризації обладнання, що знаходиться на консервації і в монтажі, акти інвентаризації основних засобів, які знаходяться в оренді та акти розукомплектованого

обладнання і транспортних засобів, журналу № 4 та відомості до нього, Головні книги, Балансу (форма № 1) та форму № 2 «Звіт про фінансові результати», інвентарні картки обліку основних засобів, тощо.

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

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

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

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

засобів їхньому залишку за рахунком 10 «Основні засоби» на відповідні дати. Якщо є розходження між даними аналітичного і синтетичного обліку, то аудитор повинен з'ясувати причини, винних осіб, визначити наслідки (не донарахування або зайве нарахування амортизації) і запропонувати усунути встановлені недоліки.

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

В процесі аудиту необхідно встановити дотримання правил оформлення актів введення в експлуатацію капітальних вкладень або катів прийому - передачі основних засобів та правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу аудитор слід приділити

перевірці правильності відображення придбаних основних засобів та безкоштовній їх передачі.

Основні засоби, отримані безкоштовно, підприємство відображає як додатковий капітал, а на їх вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. Аудитору необхідно ознайомитися з результатами збільшення величини оподаткованого прибутку. Перевірки безоплатно одержаних основних засобів аудитор відображає в робочому документі (табл. 7.2).

Дані таблиці 7.2 свідчать про те, що бухгалтерські записи та розрахункові суми по вищевказаним операціям зроблені правильно.

Таблиця 7.2

Робочий документ аудитора по відображенню обліку безоплатно одержаних основних засобів

№ з/п.	Зміст господарської операції	Згідно облікових даних (журналу № 4)			Згідно даних перевірки аудитора			Відхилення (+,-) грн.
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	
1	Безоплатно одержані основні засоби зі строком експлуатації 3 років	10 «Основні засоби»	424 «Безкоштовно одержані необоротні активи»	28000	10 «Основні засоби»	424 Безкоштовно одержані необоротні активи»	28000	-
2	Відображені витрати на транспортування і монтаж на збільшення первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2000	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2000	-
3	Зараховані витрати по транспортуванню і монтажу на збільшення первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	2000	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	2000	-
4	Одночасно з нарахуванням амортизації (линосу) відображається визнання доходу	424 «Безкоштовно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	500	424 «Безкоштовно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	500	-
5	Відображається сума ПДВ по операції 2	644 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	400	644 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	400	-
6	Списання в порядку закриття рахунку 74 «Інші доходи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	79 «Фінансові результати»	500	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	79 «Фінансові результати»	500	-

Ретельній перевірці підлягає придбання підприємством основних засобів у фізичних осіб. При цьому аудитору необхідно перевірити письмові договори купівлі — продажу та зазначені паспорти дані продавця; правильність утримання прибуткового податку із суми сплаченої фізичній особі і відображення операцій по придбанню підприємством основних засобів у фізичних осіб. Аудитору слід пам'ятати, що із фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та яка має ліцензію у разі купівлі у нього основних засобів з нього не утримується прибутковий податок.

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

Далі аудитор повинен перевірити правильність відображення зміни

вартості основних засобів за рахунок індексації, під час якої всі основні фонди оцінюють за відновною вартістю при одночасному встановленні їх зносу.

Переоцінена первинна вартість та знос об'єкта основних засобів визначається як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Сума до

оцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі затрат звітного періоду.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку записують:

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

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

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

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

Слід документально перевірити операції зі списання основних засобів, правильність оформлення їх, законність і доцільність вибуття і відображення його в обліку. Із балансів підприємств можуть бути списані будівлі, споруди, машини та інші основні засоби. За непридатністю, що наступила внаслідок фізичного зносу, стихійного лиха, морального старіння, тощо.

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

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

Важливе місце займає перевірка вибуття основних засобів внаслідок ліквідації об'єктів, що стали непридатними через їх старіння і зношеність. Аудитор повинен перевірити правильність оформлення і своєчасність відображення операцій щодо списання основних засобів. При цьому встанов-

люють правомірність списання витрат щодо ліквідації основних засобів, повноту оприбуткування цінностей, що надійшли від ліквідації та їх відображення в обліку.

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

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

З метою виявлення доцільності списання основних засобів порівнюються дані актів ліквідації з даними

інвентарних карток та інвентарних списків, а також перевіряють всі записи, проведені в обліку від надходження до вибуття об'єктів основних засобів.

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

Результати перевірки обліку з ліквідації основних засобів аудитор відображає в робочому документі (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

**Робочий документ перевірки обліку по ліквідації основних засобів**

№ З/п	Зміст господарської операції	Результати перевірки згідно						Відхилення (+, -) грн.
		даним обліку, грн.			даним аудиторської перевірки, грн.			
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	
1	Списана вартість станка, грн.	131 «Знос основних засобів» 976 «Списання з необоротних активів»	103 «Машини та обладнання»	35000	131 «Знос основних засобів» 976 «Списання з необоротних активів»	103 «Машини та обладнання»	35000	-

№ З/п	Зміст господарської операції	Результати перевірки згідно						Відхилення (+, -) грн.
		даним обліку, грн.			даним аудиторської перевірки, грн.			
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	
2	Нарахований податок на додану вартість на суму залишкової вартості, грн.	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	2000	976 «Списання необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	2000	-
3	Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією, грн.	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	1800	976 «Списання необоротних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	1800	-
4	Оприбутковані запасні частини, отримані в результаті ліквідації станка, грн.	207 «Запасні частини»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	900	207 «Запасні частини»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	900	-

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

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

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

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

У процесі операцій, пов'язаних із орендою з'ясовує ють питання своєчасності нарахування і розрахунків за орендовані основні засоби, виявляють факти передачі в оренду основних засобів без обліково, перевіряють правильність відображення ПДВ. Але слід пам'ятати, що він відображається в обліку дебету рахунка 713 «Дохід від операційної оренди активів»; кредиту рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами».

На останньому етапі перевірки проводиться підтвердження достовірності даних аналітичного обліку синтетичному. Необхідно, щоб

залишки основних засобів за даними журналу № 4 відповідали залишкам рахунку 10 «Основні засоби» в Головній книзі та в балансі.

Послідовність аудиту надходження переміщення і вибуття основних засобів представлені на рис. 7.2

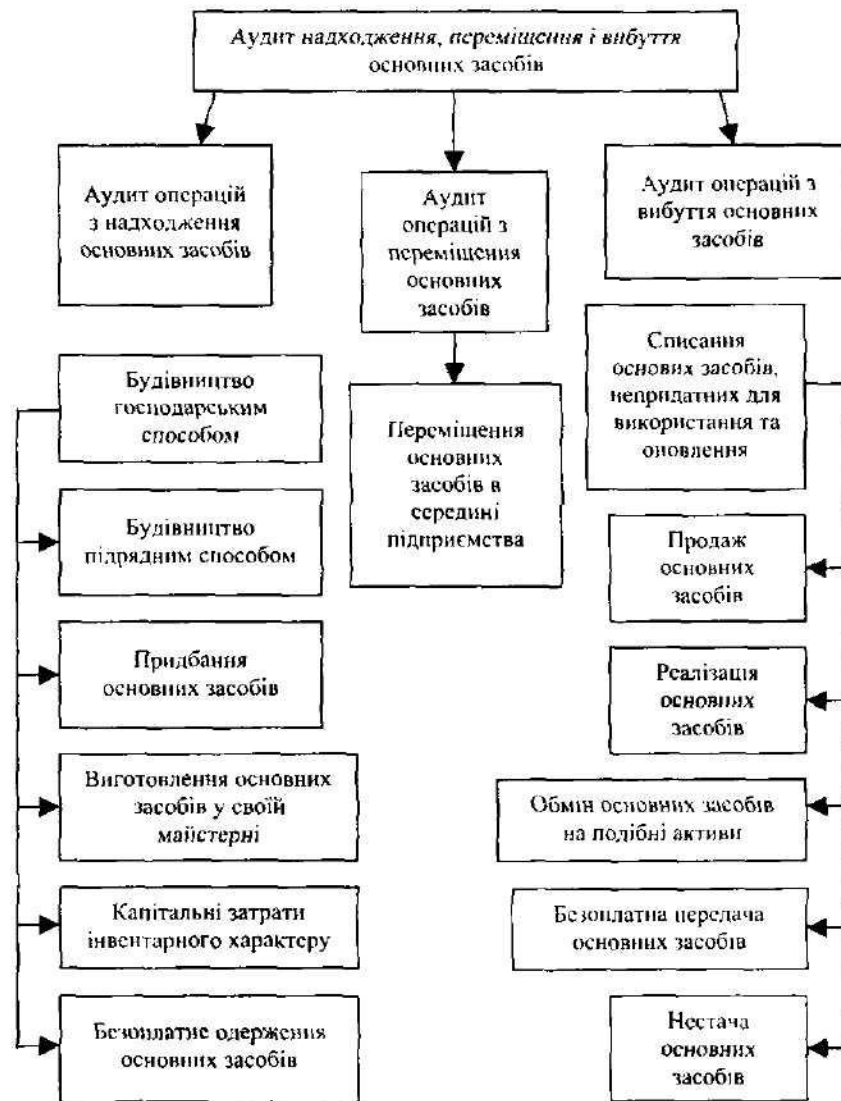


Рис. 7.1 Послідовність аудиту надходження, переміщення і вибуття основних засобів

### 7.3. Аудит нарахування амортизації (зносу) основних засобів

Аудиторською перевіркою необхідно встановити:

- правильність віднесення матеріальних активів до основних засобів;
- правильність визначення та розподілу балансової вартості кожної групи основних засобів за встановленими законодавством чотирма класифікаційними групами;
- своєчасність переоцінки основних засобів, нарахування амортизації та застосування Індексів;
- дотримання строків корисного використання (експлуатації) об'єктів при зарахуванні на баланс і призупинення їх на період їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації;
- своєчасний перегляд строку корисного використання (експлуатації)



об'єкта основних засобів в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання;

- реальність визначення залишкової вартості основних засобів та правильність відображення амортизації (зносу) на рахунках бухгалтерського обліку;

- законність застосування методів нарахування амортизації:

- 1) *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

- 2) *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається, як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної періоду

або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації;

- 3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

- 4) *кумулятивного*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, який розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

- 5) *виробничого*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації, яка обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів.

Слід пам'ятати, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Аудиторською перевіркою необхідно встановили законність нарахування щомісячної амортизації по іншим необоротним матеріальним активам та по малоцінним необоротним матеріальним активам. При цьому слід знати, що амортизація по іншим необоротним активам

нараховується за прямолінійним або виробничим методом, а по малоцінним необоротним матеріальним активам та бібліотечним фондам — у першому місяці використання об'єкту в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Джерелом їх перевірки служать відомості розрахунків сум амортизації основних засобів.

Нарахування амортизації (зносу) відноситься па виграти, тому аудиторська перевірка правильності розмежування витрат підприємством проводиться аудитором з урахуванням складу чотирьох груп витрат, передбачених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (із змінами передбаченими Законом України від від 04.07.02 № 40- TV, набрали чинності з 1.01.03 р.).

До першої групи необхідно відносити витрати, що підлягають амортизації у розмірі 2 %, починаючи з 1.01.2004 р.

До другої групи — витрати, що підлягають амортизації у розмірі 10 %, починаючи з 1.01.2004 р.

До третьої групи — витрати, що підлягають амортизації у розмірі 6 %, починаючи з 1.01.2004 р.

До четвертої групи - витрати, що підлягають амортизації у розмірі 15 %, починаючи з 31.01.2003 р.

Аудитору необхідно враховувати, що амортизації підлягають: витрати на придбання основних фондів для власного виробничого використання, на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих

потреб; для усіх видів ремонту, реконструкцію та модернізацію та інші поліпшення основних засобів.

Витрати підлягають амортизації залежно від виду надання послуг підприємством, наприклад, витрати на придбання, ремонт легкового автотранспорту.

Вище вказані витрати підлягають амортизації лише у тих юридичних осіб - платників податку, основною діяльністю яких є надання платних послуг по перевезенню пасажирів (таксомоторні парки) та надання легкового автотранспорту в оренду громадянам і організаціям.

Аудитор повинен перевірити правильність визначення балансової вартості основних засобів, відображення сум переоцінок. їх балансова вартість по кожній групі на початок звітного періоду визначається як загальна сума балансової вартості всієї групи на початок кварталу, що передує звітному, та суми витрат на придбання основних засобів, їх капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення протягом звітного періоду, що передував звітному, і зменшення на суму основних засобів, виведених з експлуатації у попередньому періоді.

Аудитор повинен перевірити правильність застосування відсотків з амортизації до балансової вартості кожної окремої групи основних засобів (2%, 10%, 6%, 15 %). Щоквартальні суми нарахованої амортизації повинні перевірятися аудитором з урахуванням руху основних засобів. Облікові дані про їх надходження та вибуття порівнюють із даними рахунка 10 «Основні засоби» за відповідний період.

Нарахування амортизаційних відрахувань перевіряється аудитором шляхом прямого розрахунку за квартал, у якому за даними Головної книги розмір нарахованої суми амортизації значно більший від інших кварталів. У випадку виявлення помилок у розрахунках сум амортизаційних відрахувань необхідно перевірити й інші квартали та визначити вплив виявлених

помилку на собівартість продукції. Визначені суми амортизаційних відрахувань порівнюються з фактичними сумами, наведеними у відомості розрахунку амортизації основних засобів.

Достовірність розрахунків амортизаційних відрахувань перевіряється порівнянням їх і даними реєстрів синтетичного й аналітичного обліку (журнал № 4, Головна книга) з інвентарними картками, що засвідчує робочий документ аудитора (табл. 7.4).

Дані таблиці 7.4 показують, що на початок звітної квартилу недорахована амортизація в сумі 12 грн., яка свідчить про недостовірність розрахунків амортизаційних відрахувань працівниками бухгалтерії. Аудитор повинен також перевірити розрахунки амортизаційних відрахувань за кожний місяць та за весь звітний рік. Результати перевірки відобразити в робочому документі.

*Таблиця 7.4*

**Перевірка достовірності нарахованої амортизації  
на початок звітної квартилу**

Зміст господарської операції	Нарахована сума амортизації		Відхилення (+, -), грн.
	Згідно журналу № 4, Головної книги, грн.	Згідно даних аудиторської перевірки, грн.	
Нарахована сума амортизаційних відрахувань на початок звітної квартилу	152324.00	152312.00	-12

#### **7.4. Аудит затрат на ремонт основних засобів**

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

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

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

Аудитору слід пам'ятати, що включення витрат у затрати виробництва можливе за умов, якщо договором передбачено складання кошторису на

проведення ремонтних робіт. При відображенні витрат в обліку необхідно від суми витрат з ремонту основних засобів провести відрахування платежів у позабюджетні фонди та утримати податок на додану вартість до бюджету.

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

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

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

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

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

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

#### **7.5. Аудит передачі в оренду основних засобів**

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

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

Перш за все підлягає аудиту правомірність укладення договору на

оренду, склад орендованих основних засобів, розмір орендної плати, законність та своєчасність нарахування амортизаційних відрахувань та правильність відображення господарських операцій, пов'язаних з орендою основних засобів.

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

Основні етапи перевірки фінансової оренди наведено в рис. 7.2.

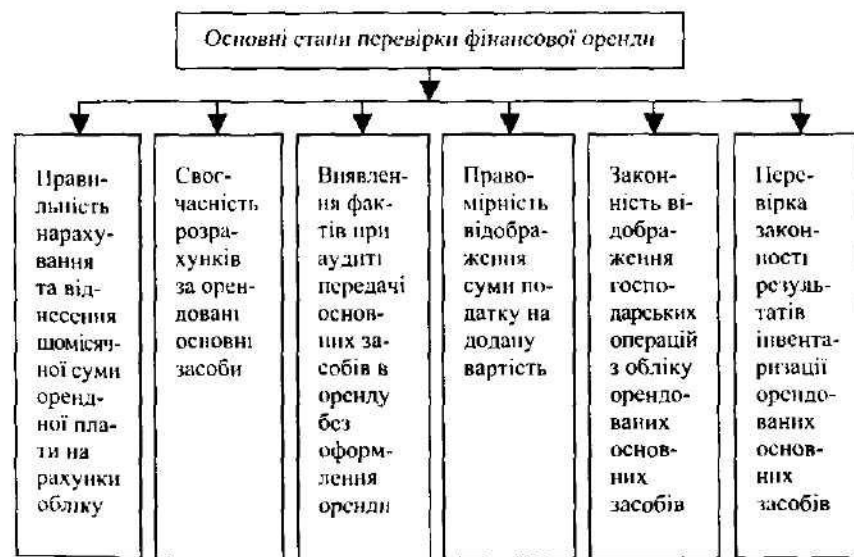


Рис 7.2 Основні етапи перевірки фінансової оренди

Як показує практичний досвід, аудитору слід надавати перевагу методу документальної і формальної перевірки. Аудиторська перевірка надасть можливості переконатися аудитору у заповненні усіх реквізитів документів з оренди основних засобів, які забезпечують їх юридичну силу; а арифметична - підтвердить правильність кількісних і вартісних показників, що містяться у документах. Крім того аудитор повинен здійснити, обов'язково, зустрічну перевірку розрахунків з оренди основних засобів та відображення операцій, пов'язаних і орендованими основними засобами. Саме з допомогою зустрічної перевірки можуть бути виявлені шахрайство чи зловживання.

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

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

оренду підприємства - користувачеві.

Аудит операцій з прямої фінансової оренди слід розпочинати у орендодавця і перевірки правильності оформлення договору купівлі - продажу, а у підприємства - користувача - договору оренди. Аудиторською перевіркою повинен встановити аудитор законність постачання устаткування, здачу його в оренду, своєчасність платежів та відображення вищевказаних операцій в бухгалтерському обліку (рис.7.3).

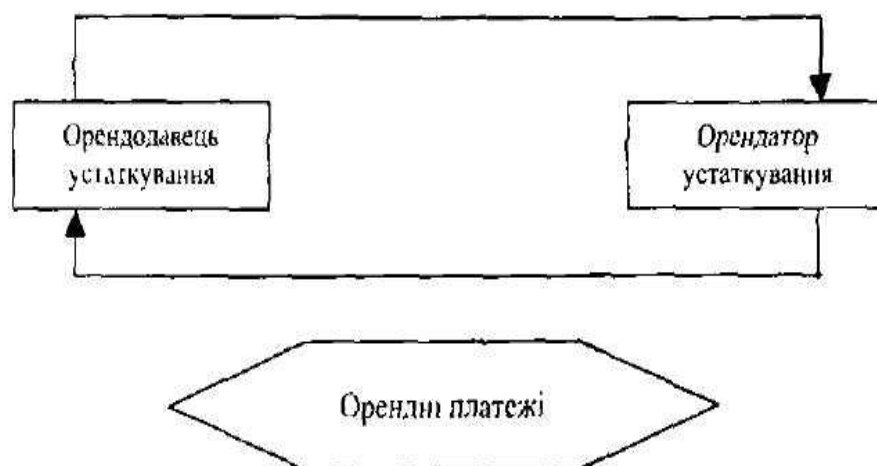


Рис. 7.3 Відображення операцій при прямій фінансовій оренді

Аудитор повинен перевірити у орендодавця в обліку наданий у фінансову оренду актив (дебіторську заборгованість орендаря) в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості за врахуванням фінансового доходу, який розподіляється між звітними періодами із застосуванням ставки відсотка до залишку дебіторської заборгованості орендаря. Перевірка синтетичного обліку господарських операцій при прямій фінансовій оренді у орендодавця повинна відобразитися наступними записами (табл.7.5).

**Перевірка правильності відображення у орендодивця господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку при прямій фінансовій оренді**

№ з/п.	Зміст господарської операції	Відно облікових даних (журналу № 4)			Зішло даних перевірки аудитором			Відхилення (+, -) грн.			Примітка
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	
1	Списання первісної вартості переданої в оренду устаткування	131 «Знос основних засобів»		40000	131		40000	-	-	-	Журнал № 4
		972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»		160000	972		160000	-	-	-	Журнал № 5
		104 «Машини та обладнання»		200000		104		200000	-	-	-
2	Відображення доходу (у тому числі ПДВ) від передачі устаткування в оренду	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»		39782	377		39782	-	-	-	Журнал № 3
		161 «Зобов'язаність за майно, що передано у фінансову оренду»		180882	161		180882	-	-	-	
		742 «Доход від реалізації необоротних активів»		220664		742		220664	-	-	-
3	На суму ПДВ	742 «Доход від реалізації необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»	36778	742	641	36778	-	-	-	Журнал № 3 Журнал № 6
4	Сплата заборгованості орендодавцю (перший платіж)	311 «Істотні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	14400	311	377	14400	-	-	-	Журнал № 1 Журнал № 3 Журнал № 6
5	Нарахування відсотків за перший квартал поточного року	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	732 «Відсотки одержані»	5156	373	732	5156	-	-	-	Журнал № 3



**Рис 7.4 Оренда устаткування типу продажу**

Аудитору слід звернути увагу на операції з оренди типу продажу підприємством — виробником шляхом передавання устаткування в довгострокову оренду, тобто реалізацію в кредит з розстрочкою платежу.

Оренду типу продажу наведено в рис.7.4.

При аудиті необхідно звернути увагу на правомірність операцій із визнання дебіторської заборгованості на початок строку фінансової оренди активу, визнання доходу від продажу цього активу, який повинен дорівнювати справедливій вартості активу або сумі мінімальних орендних платежів, якщо вона менше за справедливую вартість активу, обчислену за ринковою ставкою відсотка.

Аудитор повинен перевірити собівартість продажу активу (балансова вартість за вирахуванням дисконтової негарантованої ліквідаційної вартості) та суму прибутку від його продажу. Слід пам'ятати аудитору, що до складу

прибутку включається лише та його частина, яка визначається за ставкою відсотка нижчою за ринкову.

Об'єктом перевірки є ідентичність узгодженої сторонами вартості основних засобів п залишковою вартістю орендованих основних засобів за даними обліку орендодавця та відображення їх у бухгалтерському обліку.

Перевірка синтетичного обліку господарських операцій при оренді типу продажу наведена у табл. 7.6.

Аудитор повинен перевірити операції з наступною орендою (продаж активу його власникам, який одразу після цього бере актив в оренду у нового власника).

Операції із продажу активу і наступною орендою наведено на рис.7.5.

Луди юрською перевіркою необхідно перевірити правомірність складання договору купівлі - продажу та договору оренди, своєчасність орендних платежів та порядок відображення операцій із продажу активів з наступною орендою.



Таблиця 7.6

Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій при оренді типу продажу у орендодавця

№ п/п	Зміст господарської операції	Згідно облікових даних (журналу № 4)			Згідно даних перевірки аудитора			Висхідення (+, -) грн.			Примітка
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	
1	Відображення доходу від реалізації продукції (з урахуванням ПДВ)	377 «Розрахунок з тимчасовими дебіторами»		39782	377		39782	-	-	-	Журнал № 3
		161 «Зобов'язаність за майно, що передаю у фінансову оренду»		180882	161		180882	-	-	-	
			701 «Дохід від реалізації готової продукції»		220664		701	220664	-	-	
2	Відображення суми ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунок за податками»	36778	701	641	36778	-	-	-	Журнал № 6
3	Списана собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	160000	901	26	160000	-	-	-	Журнал № 5

## 7.6. Аудит нематеріальних активів

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством із метою використання протягом періоду, більшого за один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних



потреб чи надання в оренду іншими особами (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки торгівлі й послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл, інші нематеріальні активи).

Основними нормативними документами, якими аудитор керується при проведенні аудиту є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99. № 242, Законами «Про власність», «Про товарні знаки» тощо.

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

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

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

Аудиторською перевіркою з'ясовується повнота вкладів в статутний капітал підприємства та законність віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

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

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

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

Завданням аудитора є перевірка правильності визначення нематеріальних активів, на які не нараховується знос.

Наступним етапом аудиторської перевірки є аудит правомірності та своєчасності списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням

знос. В процесі аудиту необхідно виявити нематеріальні активи, створені підприємством самостійно.

Особлива увага приділяється перевірці відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів. При виявленні нестач необхідно встановити розміри збитків від знищення, порчі нематеріальних активів та з'ясувати правильність нарахування сум для утримання і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Аудитор повинен перевірити господарські операції по придбанню, списанню, продажу нематеріальних активів і відобразити їх в робочому документі (табл. 7.7).

Дані таблиці 7.7 свідчать, що аудитором не встановлено недоліків у відношенні складання бухгалтерських записів та розрахункових сум з обліку нематеріальних активів.

Таблиця 7.7

Перевірка правильності відображення господарських операцій по нематеріальним активам на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Вміст господарської операції	Перевірка операцій з нематеріальних активів						Відхилення			Примітка
		За обліковими даними			За даними аудиту			Дт	Кт	Сума, грн.	
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.				
1	Придбання нематеріальних активів за грошові кошти  1. Оприбутковані нематеріальні активи (право власності на товари, патенти)	154	37	3000	154	37	3000	-	-	-	Журнал №4
		12	154	3000	12	154	3000	-	-	-	Журнал №4
2	Відображається податковий розрахунок з ПДВ	644	37	600	644	37	600	-	-	-	Журнал №3
3	Отримано юридичні послуги з оформлення нематеріальних активів, які збільшують балансову вартість нематеріального активу (право власності на користувачу модель патент)	154	631	600	154	631	600	-	-	-	Журнал №3
		123	154	600	123	154	600	-	-	-	Журнал №4

№ VII.	Зміст господарської операції	Перевірка операцій з нематеріальних активів						Відхилення			Примітки
		За обліковими даними			За даними аудиту			Дт	Кт	Сума, грн.	
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.				
4	Включена сума ПДВ до податкового кредиту	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з відчуженими поставчальниками"	60	641	631	60	-	-	-	Журнал №3
5	Здійснено оплату за юридичні послуги	631 "Розрахунки з відчуженими поставчальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	720	631	311	-	-	-	-	Журнал №1, журнал №3
<b>II Безоплатне отримання нематеріальних активів</b>											
1	Отримано безоплатно отриманих нематеріальних активів (Авторські права)	12 "Нематеріальні активи"	42 "Додатковий капітал"	6400	12	42	6400	-	-	-	Журнал №4, журнал №7
2	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального активу з її нарахуванням	42 "Додатковий капітал"	74 "Інші доходи"	300	42	74	300	-	-	-	Журнал №6, журнал №7
3	Нарахування амортизації на нематеріальний актив	92 "Адміністративні витрати"	133 "Знос нематеріальних активів"	300	92	133	300	-	-	-	Журнал №4, журнал №5
4	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітного періоду суму нарахованої амортизації	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати"	300	79	92	300	-	-	-	Журнал №5, журнал №6

№ VIII.	Зміст господарської операції	Перевірка операцій з нематеріальних активів						Відхилення			Примітки
		За обліковими даними			За даними аудиту			Дт	Кт	Сума, грн.	
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.				
<b>III Нематеріальні активи внесли до статутного капіталу</b>											
1	Відображена заборгованість учасника за внесками до статутного капіталу	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"	150000	46	40	150000	-	-	-	Журнал №7
2	Внесений внесок до статутного капіталу у вигляді нематеріального активу	12 "Нематеріальні активи"	46 "Неоплачений капітал"	150000	12	46	150000	-	-	-	Журнал №4, журнал №7
3	Відображена сума зносу на продаж програмного забезпечення	133 "Знос нематеріальних активів"	125 "Авторські та суміжні інтелектуальні права"	5000	133	125	5000	-	-	-	Журнал №4
4	Списане програмне забезпечення на залишкову вартість	976 "Списання необоротних активів"	125 "Авторські та суміжні інтелектуальні права"	25000	976	125	25000	-	-	-	Журнал №4, журнал №5
5	Відображається результат від списання програмного забезпечення	793 "Результат списання нематеріальних активів"	976 "Списання необоротних активів"	25000	793	976	25000	-	-	-	Журнал №6, журнал №5

## 7.7. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Завданням та послідовністю аудиту основних засобів.
2. За якими уніфікованими міжвідомчими нормами первинної облікової документації оформлюються будь-які операції, пов'язані з рухом основних засобів (надходження, переміщення, ремонт)?
3. Назвати джерела інформації, які використовує аудитор, перевіряючи наявність і використання основних засобів, нематеріальних активів, інвестицій.
4. Як проводиться аудит обліку основних засобів та нематеріальних активів? Назвіть основні особливості перевірки.

5. Які типові порушення повинен врахувати аудитор, складаючи план аудиторської перевірки по основним засобам, нематеріальним активам, інвестиціям?

6. За якими групами класифікуються основні засоби?

7. Назвати основні нормативні документи, які використовує аудитор перевіряючи ведення обліку орендованих основних засобів.

8. Які розділи і рахунки повинен перевірити аудитор щодо обліку основних засобів, переданих підприємству безоплатно; нематеріальних активів і інвестицій?

7.8. Практичний блок

7.8.1. Вирішити завдання № 16, №17, №18, № 19.

**Завдання № 16**

У травні 2003 року за договором купівлі - продажу, підприємство придбало для виробничих цілей одноповерхову будову, а потім, за узгодженням з архітектурним відділом міста, добудувало другий поверх. У жовтні підписаний акт виконаних робіт па добудування будови. Але досі будова не оформлена у БТІ. На баланс підприємства (рахунок 10 "Основні засоби", субрахунок 103 "Будинки та споруди") будова була зарахована відразу ж після купівлі. Протягом двох кварталів по будові нараховувалася амортизація. Чи вірно, що до оформлення документів БТІ цього робити було не можна? Тоді як зарахувати на баланс добудовану частину будови?

**Завдання № 17**

Фірма створена і метою надання послуг з охорони майна юридичних і фізичних осіб. Території об'єктів охороняються службовими собаками. Тварини породи "вівчарка" спеціально навчені. Крім того, що такі собаки коштують дорого, підприємство несе значні витрати на їх утримання. Одні консультанти говорять, що собак просто слід утримувати за рахунок використання прибутку, інші - враховувати на рахунок 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", субрахунок 214 "Звірі", треті радять ще щось. За рахунок чого все ж таки купувати і утримувати службових собак? Як відобразити їхнє "життя" у бухгалтерському і податковому обліку підприємства недержавної форми власності?

**Завдання № 18**

Підприємство орендує офіс у престижному районі, де вартість 1 кв. м. орендованої площі дуже висока. Чи можна всю орендну плату відносити до складу валових витрат підприємства?

**Завдання №19**

Фірма орендує державне майно: вантажний автомобіль, автокран і землерийну техніку. Місячна орендна плата була встановлена за узгодженням сторін відповідно до пункту 7 Методики № 786 і в таких розмірах відносилася до складу валових витрат. При перевірці фірми податковим інспектором було виявлене порушення, а саме - завищення валових витрат внаслідок перевищення річної орендної плати п'ятивідсоткової вартості техніки. Підписаний протокол розбіжностей, але податкова інспекція наполягає на своєму. Хто ж правий?

## 7.9. Контрольний блок

### 7.9.1. Тести:

1. Виявлений факт нестачі чи надлишку **основних** засобів можна підтвердити:

- а) довідкою установи банку;
- б) довідкою бухгалтерії;
- в) інвентаризаційним описом і порівняльною відомістю;
- г) виписками і відповідних реєстрів.

2. Основним методом перевірки ефективності використання основних засобів є:

- а) особисте спостереження; б) інвентаризація;
- в) співставлення бухгалтерських операцій;
- г) дослідження па місці;
- д) економічний аналіз.

3. На якому рахунку аудитор перевіряє надходження та рух основних засобів:

- а) 11;
- б) 10;
- в) 13;
- г) 20.

4. Якими нормативними документами аудитор користується при перевірці основних засобів:

а) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-ХГУ від 16 липня 1999 р.;

б) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р.;

в) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.1999 р. (із змінами в Наказі Міністерства фінансів України від 9 XII. 2002 р. № 981/7279);

г) Закон України "Про податок на додану вартість" № 168 / 97-ВР від 3.04.1997 р.;

д) Всі вище перелічені документи.

### 7.9.2. Графічний диктант

Відповідайте на питання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно: Так- "+" Ні - "-"

*Чи вірно, що:*

1. Аудит руху основних засобів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) проводиться з метою встановлення законності проведення операцій та своєчасності відображення їх.

2. При аудиті операцій по надходженню основних засобів встановлюється правильність формування залишкової вартості об'єкта.

3. Правильність відображення в обліку операцій по внутрішньому переміщенню основних засобів перевіряється на основі



## РОЗДІЛ 8. АУДИТ ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

### 8.1. Економічна сутність власного капіталу та його різновиди

Для здійснення аудиту власного капіталу доцільно, насамперед, вникнути в саму сутність капіталу, зрозуміти його різновиди, їх зміст та структуру.

Рахунки класу 4 («Власний капітал та забезпечення зобов'язань») призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидів власного капіталу - статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, несплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів. Фінансові ресурси, що використовуються на розвиток виробничо-торгового процесу — це капітал у грошовій формі.

*Капітал* — це сукупність матеріальних ресурсів і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав, необхідних для суб'єкта господарювання. Аудиту підлягає структура капіталу за джерелами його утворення. Джерела утворення капіталу суб'єкта господарювання — це власні й позичкові кошти.

*Власний капітал* суб'єкта господарювання визначається вартістю його майна, тобто *чистими активами*. Вона обчислюється як різниця між вартістю майна і позичковим капіталом (це різниця між вартістю майна і сумою зобов'язань підприємства). Власний капітал складається із статутного, додаткового і резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів.

Власний капітал = Активи підприємства — Зобов'язання підприємства.

Це рівняння показує визначену на конкретну дату вартість частки активів підприємства, яка залишилась у власності його засновників за умови погашення боргів підприємств і є основним для загального визначення поняття власного капіталу.

Власний капітал - це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує лише облікову, а не ринкову вартість прав власників підприємства, оскільки залежить від застосованих методів оцінки активів та зобов'язань підприємства.

Необхідно знати, що власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності підприємства, а також джерелом погашення його збитків. Даний капітал є найголовнішим показником, що використовується при оцінці фінансового стану підприємства. Він показує ступінь фінансової самостійності підприємства (тобто незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а також ступінь кредитоспроможності (залежності вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Залежно від джерел формування власний капітал поділяється на вкладений капітал і накопичений капітал.

*Вкладений капітал* - це капітал, внесений власниками підприємства. До нього відноситься: статутний капітал, пайовий капітал, додатково оплачений капітал.

*Накопичений капітал* - це капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства. Він включає: капітал без переоцінки, дарчий капітал та нерозподілений прибуток.

За ступенем фіксації власний капітал поділяється на:

1. Зареєстрований капітал - умовно постійний капітал, сума якого визначається в установчих документах (статутний капітал, пайовий капітал).

2. Незареєстрований капітал — умовно змінний капітал, який включає додатковий капітал та нерозподілений капітал.

За критерієм персоніфікації зареєстрований капітал є персоніфікованим капіталом (тобто капіталом з визначеними частками та їх власниками). Незареєстрований капітал є неперсоніфікованим (тобто визначеним лише у загальній вартості окремих його елементів та належним усім співвласникам підприємства).

Власник поділяє капітал на основний (довгостроковий) і оборотний (поточний капітал).

*Основний капітал* складається з основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій (довгострокових позичок).

*Оборотний капітал* складається з матеріальних оборотних засобів, коштів у поточних розрахунках, короткострокових фінансових вкладень.

Власний капітал відповідно до П (С) БО 2 «Баланс» включає такі основні його види:

- Статутний капітал;
- Пайовий капітал;
- Додатковий вкладений капітал;
- Інший додатковий капітал;

*Накопичений капітал* — це капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства. Він включає: капітал без переоцінки, дарчий капітал та нерозподілений прибуток.

За ступенем фіксації власний капітал поділяється на:

1. Зареєстрований капітал - умовно постійний капітал, сума якого визначається в установчих документах (статутний капітал, пайовий капітал).

2. Незареєстрований капітал — умовно змінний капітал, який включає додатковий капітал та нерозподілений капітал.

За критерієм персоніфікації зареєстрований капітал є персоніфікованим капіталом (тобто капіталом з визначеними частками та їх власниками). Незареєстрований капітал є неперсоніфікованим (тобто визначеним лише у загальній вартості окремих його елементів та належним усім співвласникам підприємства).

Власник поділяє капітал на основний (довгостроковий) і оборотний (поточний капітал).



*Основний капітал* складається з основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій (довгострокових позичок).

*Оборотний капітал* складається з матеріальних оборотних засобів, коштів у поточних розрахунках, короткострокових фінансових вкладень.

Власний капітал відповідно до П (С) БО 2 «Баланс» включає такі основні його види:

- Статутний капітал;
- Пайовий капітал;
- Додатковий вкладений капітал;
- Інший додатковий капітал;
- Резервний капітал;
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Статутний капітал відображає зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів, які є внеском власників до капіталу підприємства.

Облік статутного капіталу здійснюється на рахунку 40 «Статутний капітал».

Даний рахунок призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу підприємства. За кредитом рахунка 40 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення) - повернення частки внесків у разі вибуття учасника, списання збитків за рахунок внесків.

Статутний капітал утворюється за рахунок вкладів (внесків) засновників або учасників. Вкладами можуть бути гроші, будинки, споруди, *обладнання, цінні папери*, права на користування землею, водою, будинками. Статутний капітал комерційного банку формується за рахунок коштів акціонерів або пайових внесків засновників (учасників) банку.

*Пайовий капітал* — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно вкладених у здійснення спільної фінансово-господарської діяльності. Пайовий капітал складається із сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств, одержаних внаслідок розподілу на паї колективної власності. Облік пайового капіталу здійснюється на рахунку 41 «Пайовий капітал».

*Додатковий капітал* складається з емісійного доходу від розміщення акцій власної емісії за цінами, що перевищують номінальну вартість, дооцінки активів, безоплатно одержаних необоротних активів, Іншого додаткового капіталу. Облік додаткового капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунку 42 «Додатковий капітал».

*Резервний капітал* відображає суму резервів, що створюються за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів. До дебету рахунку 43 відображається створення резервів, а по дебету — їх використання.

*Нерозподілені прибутки* — це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році, у тому числі нарахування податку

на прибуток. Якщо є збитки, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

У бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток або непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: 441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки». Розподіл прибутку в поточному періоді відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

*Неоплачений капітал* призначений для обліку розрахунків із засновниками підприємства за вкладом до статутного капіталу підприємства.

## 8.2. Аудит формування і використання власного капіталу

Здійснюючи аудит власного капіталу, виходять із того, що він формується на основі внесків власників підприємства у вигляді грошових коштів, майна, нематеріальних активів у розмірах, визначених установчими документами.

Надходження внесків засновників необхідно перевірити аудитору на підставі даних первинних документів і записів за кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» в кореспонденції з дебетом рахунків основних засобів, грошових коштів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо. Так, згідно прибуткових касових ордерів, виписок банку з поточних рахунків у національній та іноземній валюті з доданими до них виправдувальними документами здійснюється аудит повноти і своєчасності грошових коштів і матеріальних цінностей.

Використовуючи при аудиті інформацію актів при-ймання-передання основних засобів, первинних і зведених документів, що відображають надходження нематеріальних активів та дебетові обороти за рахунками 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» аудитору необхідно перевірити вартість переданого обладнання, будинків, споруд, майнових прав на інтелектуальну власність. На основі даних актів про приймання матеріалів, товарно-транспортних накладних, рахунків щодо обліку виробничих запасів (рахунок 20), МШП (рахунок 22) аудиторською перевіркою слід з'ясувати вартість матеріальних цінностей, що надійшли.

Кожний внесок повинен підтверджуватися документами, на які обов'язково роблять посилання відносно формування статутного капіталу.

Тому, особливу увагу аудитору слід приділяти технічній стороні реєстрації нематеріальних активів, внесених учасниками (засновниками) у статутний капітал. Це — майнові права на винаходи, на користування землею, природними ресурсами, ліцензії на визначені види діяльності, плата за користування брокерським місцем, торговими знаками, марками. В обліку нематеріальні активи оцінюються за договірними цінами. При цьому складають акти, що фіксують факти надходження на підприємство нематеріальних активів. У цих випадках аудитору необхідно перевірити первинний та зведений облік надходження та вибуття нематеріальних активів.

Наступний етап аудиту - перевірка своєчасності внесків у статутний капітал засновниками підприємства.

Моментом фактичного надходження внесків у статутний капітал є:

- для грошей — дата зарахування їх на рахунок у банку чи внесення у касу підприємства;

- для основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів — дата складання акта приймання-передання основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів або інших документів, що підтверджують надходження вказаних об'єктів на підприємство. Повноту внесків засновників у статутний капітал

підприємства аудиторю слід перевіряти шляхом зіставлення його розміру, що зафіксований в установчих документах і числиться на рахунку 40 «Статутний капітал», із величиною заборгованості за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» і встановленими строками її погашення. Аудит повноти надходження внесків засновників у статутний капітал підприємства представлений у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

**Аудит повноти надходження внесків засновників у статутний капітал підприємства (тис. грн.)**

№ з/п	Дата	Підлягас внесенню	Фактично внесено	Відхилення (+, -)	Вид внеску	Назва первинних документів
1	09.08	480.0	450.0	-30.0	Гроші	Платіжне доручення №11 від 05.03.2003 до виписки банку
2	25.11	22115.0	22115.0	-	Основні засоби	Акт приймання-передачі основних засобів №32 від 25.11.2003р.

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

Керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», аудиторю необхідно перевірити правильність розподілу прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо. Так, у статтях розділу «Внески учасників» наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни недоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

Аудитор повинен пам'ятати, що власний капітал зменшується внаслідок виходу учасника, випуску чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин, тому здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевірити наявність і обґрунтованість змін у статутному капіталі й установчих документах підприємства.

Завершальним етапом аудиту узагальнення виявлених відхилень в

обліку статутного капіталу і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Аудитору слід перевірити також забезпечення майбутніх витрат і платежів (рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів») за такими субрахунками:

- 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
- 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
- 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
- 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Аудитору необхідно врахувати, що за кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відображається нарахування забезпечень, за дебетом - їх використання.

Зокрема, сума забезпечення виплат відпусток визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) па обов'язкове державне пенсійне страхування, соціальне страхування.

Здійснюючи аудиторську перевірку операцій, пов'язаних зі створенням резервів грошових коштів, слід з'ясувати законність створення резервів, тобто встановити, які резерви створені па підприємстві й чи передбачено це статутом та іншими установчими документами.

Аудитор повинен перевірити правильність встановлених нормативів відрахувань у резерви і величину самих резервів, достовірність даних інвентаризації резервів, майбутніх витрат і платежів (зайві нараховані суми сторнуються, а недораховані донараховуються).

Аудитору слід перевірити також правомірність відображення операцій, пов'язаних зі створенням резервів грошових коштів па рахунках бухгалтерського обліку та відображення залишків по них у фінансовій звітності.

Результати перевірок потрібно відображати аудитору у робочих документах та з'ясовувати відхилення по ним.

### **8.3. Питання для обговорення та самоперевірки**

1. *Дайте визначення капіталу.*
2. *Дайте визначення власного капіталу підприємства.*
3. *Які основні складові елементи власного капіталу?*
4. *Дайте визначення статутного капіталу.*
5. *Що таке додатково вкладений капітал?*
6. *Дайте визначення резервного капіталу?*
7. *Що являє собою накопичений капітал?*
8. *Який розподіл власного капіталу за ступенем фіксації?*
9. *Дайте визначення зареєстрованому та незареєстрованому капіталу.*
10. *Дайте визначення пайового капіталу та нерозподілених прибутків.*
11. *Назвіть основні етапи аудиту статутного капіталу.*

12. Яким нормативним документом регламентується аудит власного капіталу?

13. За якими субрахунками перевіряє аудитор забезпечення майбутніх витрат і платежів?

14. Дайте визначення непокритого збитку та вплив його на власний капітал.

15. Чому дорівнює сальдо на рахунку 40 «Статутний капітал» акціонерного товариства?

#### **8.4. Контрольним блок**

##### *8.4.1. Тести:*

1. При перевірці сумарної вартості коштів на рахунку 40 «Статутний капітал» на кінець звітного періоду в акціонерному товаристві «Світанок» аудитор повинен визначити реальність відображення сальдо по даному рахунку, яке повинно дорівнювати:

а) сумарній вартості коштів, що належать до оплати учасниками за придбані ними акції товариства;

б) сумарній номінальній вартості випущених акцій товариства;

в) сумарній вартості активів товариства.

2. Якою бухгалтерською проводкою відображається сума зареєстрованого статутного капіталу:

а) Дебет 46 «Недоплачений капітал» Кредит 40 «Статутний капітал»;

б) Дебет 40 «Статутний капітал» Кредит 46 «Неоплачений капітал»;

в) Дебет 46 «Неоплачений капітал»

Кредит 68 «Розрахунки за іншими операціями».

3. Яким бухгалтерським записом відображається погашення заборгованості акціонерів та засновників з підписки:

а) Дебет 46 «Неоплачений капітал» Кредит 10 «Основні засоби»

Кредит 30 «Каса в національній валюті»

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кредит 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

б) Дебет 10 «Основні засоби» Дебет 12 «Нематеріальні активи»

Дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Дебет 30 «Каса в національній валюті»

Дебет 20 «Виробничі запаси»

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Кредит 46 «Неоплачений капітал»;

в) Дебет 46 «Неоплачений капітал» Кредит 201 «Сировина та матеріали»

Кредит 10 «Основні засоби»

Кредит 30 «Каса в національній валюті» Кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

4. Сума відрахувань від прибутку в установленому розмірі па поповнення резервного капіталу відображається в бухгалтерському обліку записом:

а) Дебет 441 «Прибуток нерозподілений» Кредит 43 «Резервний



## **РОЗДІЛ 9.**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВИХОДУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

#### **9.1. Загальні положення нормативних актів, якими керується аудитор при проведенні аудиту операційної діяльності підприємства**

Нормативними актами, якими може керуватися аудитор при перевірці витрат операційної діяльності та які регулюють аудит, є:

1. Закоті України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3125-ХП;
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-ХП (зі змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 11.05.00р. №1707-111, від 08.06.00 № 1807 - III, від 20.06.00р. № J829-III);
3. Закон України «Про оплату праці», затверджений постановою ВР України від 20.04.95р. № 144/95-ВР;
4. Кодекс законів про працю України від 10.12.71р. № 322-VIII зі змінами та доповненнями;
5. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.00р. № 356;
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.1 1.99р. № 291 (зі змінами і доповненнями);
7. П (С) БО 16 «Витрати»;
8. Типове положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених постановами Кабінету Міністрів України:
  - від 09.02.86р. № 186 (будівельно-монтажні роботи);
  - від 18.03.96р. № 334 (торгівельна діяльність);
  - від 23.04.96р. № 452 (сільськогосподарські підприємства);
  - від 26.04.96р. № 473 (промисловість).
9. Інструкція зі статистики заробітної плати № 323;
10. Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства від 31.03.97р. №24;
11. Постанова КМУ «Про затвердження порядку підрахування середньої заробітної плати» від 08.02.95р. № 100. "Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит — це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Ст. 20 визначено, що аудит проводиться на підставі договору між аудитором та замовником, в якому передбачається предмет і термін

перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

В цьому Законі вказані права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм.

Даним Законом визначена відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту.

Розділ I «Загальні положення» (ст. 1) визначає такі терміни: активи, бухгалтерський облік, управлінський облік, зобов'язання, економічна вигода, облікова політика, господарська операція, фінансова звітність тощо.

Господарська операція — це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Витрати звітного періоду визнаються зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідальними звітними періодами.

Для обліку витрат, що підлягають аудиторській перевірці, застосовуються три варіанти ведення обліку.

Перший варіант передбачає застосування для обліку лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення Інформації про витрати звичайної діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

Структура рахунків даного класу збігається з вимогами до визнання складу й оцінки витрат, викладених у П (С) БО 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 1999 року № 318.

За дебетом рахунків класу 9 відображаються суми витрат, а за кредитом — їх списання у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Другий варіант обліку передбачає застосування рахунків класу 8 і 9 одночасно. При другому варіанті обліку рахунки класу 8 є транзитними рахунками, так як вони

виконують допоміжну функцію з формування витрат за елементами і відображаються у розділі II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати.

Склад та призначення рахунків класу 8 подані в табл. 9.1.

За дебетом цих рахунків відображаються суми визначених витрат, за кредитом - списання їх на рахунок 23 "Виробництво", які прямо відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) до витрат допоміжних виробництв, або на рахунки класу 9, витрат, що відносяться на рахунок 91



"Загальновиробничі витрати" (загально-виробничі витрати); на рахунок 92 "Адміністративні витрати" (адміністративні витрати); на рахунок 93 "Витрати па збут" (виграти на збут) та на рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" (інші операційні витрати).

Таблиця 9.1

**Склад та призначення рахунків класу 8**

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення рахунків за звітний період
80	Матеріальні витрати	Надається інформація про матеріальні витрати
81	Витрати на оплату праці	Надається інформація з оплати праці
82	Відрахування па соціальні заходи	Надається інформація про витрати та відрахування на соціальні заходи
83	Амортизація	Надається інформація про нараховану суму амортизації основних засобів, необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
84	Інші операційні витрати	Надається інформація для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8.

Третій варіант обліку витрат передбачає застосування рахунків класу 8. Даний варіант обліку застосовують підприємства малого бізнесу та організації, робота яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

За дебетом рахунків класу 8 відображаються суми витрат, а за кредитом списання їх на рахунок 79 "Фінансові результати".

Призначення та склад рахунків класу 8 наведено в табл. 9.2.

Таблиця 9.2

**Призначення та склад рахунків класу 8  
(при застосуванні рахунків класу 8)**

Код рахунків	Назва рахунків	Призначення рахунків за звітний період
80	Матеріальні витрати	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати в розрізі субрахунків, що відкриваються на кожний вид матеріальних витрат
81	Витрати на оплату праці	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці
82	Відрахування на соціальні заходи	Для узагальнення інформації про витрати на соціальні заходи по кожному субрахунку на конкретний вид соціальних відрахувань
83	Амортизація	Для узагальнення інформації по нарахованій сумі амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів
84	Інші операційні витрати	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8
85	Інші витрати	Для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність, а також надзвичайних витрат

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносяться:

- 1) витрати, що зменшують активи:
  - по списанню сировини, матеріалів на виробництво, для ремонту обладнання та на адміністративні потреби;
  - витрати від знецінення запасів;
  - нестачі запасів;
  - нарахування амортизації;
  - списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та Інших нематеріальних активів, що стали непридатними і не використовуються;
  - визнані економічні санкції;
  - нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості;
- 2) витрати, що збільшують зобов'язання:
  - заробітна плата;
  - податки, збори, обов'язкові платежі;
  - відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
  - транспортні витрати;
  - послуги сторонніх організацій;
  - оренда, витрати зв'язку, послуг з реклами, інші витрати, пов'язані зі збільшенням зобов'язань.

Особливістю нових Національних стандартів є те, що всі витрати,

пов'язані зі звітним періодом, відносяться на витрати даного періоду.

Зовсім новими є: «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку», які спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку подвійного запису Інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб.

При перевірці обліку витрат операційної діяльності перш за все слід детально ознайомитись з Планом рахунків, де слід визначитись на якому саме рахунку обліковуються ці витрати, а також із Інструкцією по застосуванню Плану рахунків. Інструкція визначає, з якими рахунками буде кореспондуватися даний рахунок і яким чином. Для обліку витрат виробничої діяльності План рахунків передбачає 8 клас рахунків (з 80 до 85 рахунку), який розрізняє витрати за економічними елементами, що несе в собі невідповідність з класифікацією витрат за економічними елементами за П (С) БО 16 «Витрати», який класифікує їх на 5 економічних елементів.

Отже, наступним нормативним актом, який необхідний аудиторю, є П (С) БО 16 «Витрати». Він дає визначення категорії «витрати», класифікує їх за різними ознаками та визначає ведення їх обліку.

Згідно цього Положення витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Положення № 473 розроблено згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Цей нормативний акт застосовується для здійснення планування, ведення обліку та калькулювання собівартості.

Розділ 2 цього Положення визначає класифікацію витрат за різними ознаками, яка не протирічить класифікації П(С)БО 16 «Витрати». Статті 7 та 19 цього розділу визначають економічний елемент «Витрати на оплату праці» та його склад. А у розділі 4 розглядаються калькуляційні статті «Основна заробітна» та «Додаткова заробітна плата».

Сам облік витрат регламентуються 10 розділом цього Положення.

Основним нормативним документом регулювання оплати праці є Кодекс законів про працю України. Він дає визначення заробітної плати, визначає системи оплати праці на підприємствах, установах, організаціях/та визначає випадки, в яких надаються різні доплати та інше.

Згідно Кодекса, заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яка за трудовою угодою власником або уповноваженим ним органом виплачується робітнику за виконану роботу. Це визначення відрізняється від визначення заробітної плати, яке дає П (С) БО 16 «Витрати», а саме:

*оплата праці* — це заробіток, розрахований, як правило, в грошовому вимірнику, який відповідно до трудової угоди власник або уповноважений ним орган виплачує за виконану роботу або надані послуги.

Не менш важливим є Закон України «Про оплату праці», який визначає, що таке заробітна плата, а також регулює її виплату.

Цей закон визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, що на підставі

трудового договору з підприємствами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функції заробітної плати.

Документом, який визначає склад фонду оплати праці, є Інструкція зі статистики заробітної плати. Інструкція визначає склад інших виплат, що не входять до Фонду оплати праці.

Для визначення середньомісячної величини заробітної плати слід керуватись постановою КМУ «Про затвердження порядку підрахування середньої заробітної плати». В ній сказано, що для визначення середньомісячної величини заробітної плати за рік або будь-який інший період отриману її величину необхідно поділити на кількість місяців у періоді.

Перевірка правильності визначення витрат підприємства в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, як компенсацій вартості сировини, матеріалів, товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) для використання у власній виробничій діяльності проводиться з урахуванням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97р. № 283/97-ВР та з прийняттям Верховною Радою України від 24.12.02р. № 349-IV Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Перелік витрат, які відносяться до складу валових витрат або відносяться з урахуванням обмежень, встановлено п. 5.2 - 5.6 статті 5 вказаного Закону України.

При аудиті правильності віднесення витрат підприємства до валових витрат аудитором необхідно перевірити аспекти, які не досить чітко відображені в чинному законодавстві.

У практичній діяльності допускаються помилки у відношенні правильності покриття валових витрат за рахунок відповідних джерел, а також повноти їх відображення.

До проблемних питань відносяться: нерозуміння встановленого порядку визначення витрат, які відносяться до валових витрат у зв'язку з нечітким формулюванням у законодавстві.

При відсутності в Законі відповідної статті витрат для конкретних випадків, які вказані в ст. 5.1 «Визначення валових витрат виробництва та обігу» і ст. 5.2 «Склад валових витрат» необхідно вивчити статтю 5.3 «Виграти, які не включаються до складу валових витрат» і ст. 5.4 «Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат платника податку».

Платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які втрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів (поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів), що підлягають амортизації, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду. Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 пропорційно

сукупній балансовій вартості таких груп та таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового періоду.

До валових витрат включаються також суми ПДВ, які сплачені постачальниками за товари (роботи, послуги), що використовуються для здійснення операцій, що мають пільги по ПДВ(п. 7.4.2 - 7.4.3 Закону про ПДВ).

Згідно статті 5.4.6 до складу валових витрат необхідно включати будь-які витрати зі страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів платника податку; екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; кредитних та інших комерційних ризиків платника податку, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-які виграти зі страхування сторонніх фізичних або юридичних осіб.

Якщо умови страхування передбачають виплату страхового відшкодування на користь платника податку - страхувальника, застраховані збитки, понесені таким платником податку, відносяться до його валових витрат у податковий період їх понесення, а суми страхового відшкодування таких збитків включаються до валових доходів такого платника податку у податковий період їх отримання.

Згідно зі статтею 5.4.7 будь-які витрати па придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності. включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування. їх виконавчих органах, крім витрат на придбання торгових патентів, установлених Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності». Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг.

Згідно статті 5.4.8 витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, у межах фактичних витрат особи, яка відряджена, па проїзд (включаючи перевезення багажу» як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження, оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), найом інших жилих приміщень, телефонних рахунків, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкового страхування, витрат на усний та письмовий переклади, інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, включаючи будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу валових витрат платника податку лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків з готелів (мотелів) або від Інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхових полісів тощо. Не включається до складу витрат платника податку готівка, витрачена на цілі, визначені пп. 5.3.1 та 5.4.4 цієї статті, а також па цілі, не пов'язані з відшкодуванням особистих витрат фізичної особи, яка перебуває у відрядженні.

Не дозволяється відносити до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунка згідно із законами країни перебування, а також плати за видовищні заходи.

Додатково до витрат відносяться не підтверджені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добових витрат), понесених у зв'язку з її відрядженням, у межах граничних норм, установлених Кабінетом Міністрів України за кожний повний день відрядження, включаючи день від'їзду та приїзду.

## **9.2. Організація і методика аудиту витрат операційної діяльності**

### *9.2.1. Організація і методика аудиту витрат виробництва*

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

До основної діяльності відносяться операції, що пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину доходу.

Процес діяльності виробництва охоплює період з купівлі товарів в одному звітному періоді, а закінчується в іншому.

Собівартість виробничої продукції відображає всі сторони основної діяльності підприємства.

Собівартість продукції (робіт, послуг) - це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт, послуг. Величина даного показника суттєво впливає на кінцевий результат, тому аудиту собівартості основної діяльності приділяється велика увага. Аудиторська перевірка собівартості продукції здійснюється на рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції».

Завданнями аудиту витрат па виробництво і собівартість продукції є:

- законність віднесення витрат до валових витрат;
- перевірка обґрунтованості формування витрат виробництва за елементами та калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- повнота і правильність включення витрат у собівартість продукції;
- обґрунтованість кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрат сировини та матеріалів;
- правильність відображення у витратах втрат від браку;

- перевірка суми витрат віднесеної на незавершене виробництво;
- повнота віднесення сум до виробничої собівартості прямих виробничих витрат і розподілених загально-виробничих витрат;
- аудит визначення складу змінних і постійних загально-виробничих витрат і їх розподіл;
- організація і ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві;
- достовірність розподілу вартості послуг допоміжного виробництва.

Джерелами інформації для аудиту затрат виробництва і собівартості продукції є:

- 1) первинні документи:
  - лімітно-забірні картки (на одне найменування та багаторазовий відпуск) форма № М-8;
  - лімітно-забірні картки (для багаторазового відпуску двох — п'яти найменувань матеріалів) форма № М-9;
  - картки складського обліку матеріалів (форма № М-17);
  - накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів форма № М-1 1;
  - журнал обліку вантажів, що надійшли, форма № М-1;
  - видані доручення форма № М-2;
- 2) документи по нарахуванню оплати праці:
  - розрахунково-платіжна відомість форма № П-49;
  - розрахункова відомість форма № 50 та форма №51;
  - платіжна відомість форма № П-53;
  - особливий рахунок форма № П-54;
  - накопичувальна картка обліку заробітної плати форма № П-56;
  - журнали № 1 — № 7;
  - відомості до журналів;
  - аналітичні групування витрат на виробництво за видами продукції;
  - відомість обліку залишків матеріалів на складах форма № М-14;
  - Головна книга, баланс.

Аудит собівартості продукції здійснюють різними методами і прийомами.

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

Необхідно знати, що собівартість реалізованої продукції складається з:

- 1) виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілених постійних загально-виробничих витрат;
- 3) понаднормованих виробничих витрат.

При аудиторській перевірці слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загально-виробничі витрати, що обліковуються на рахунок 23

«Виробництво».

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

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

Склад загальновиробничих витрат наведено на рис. 9.1.

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



Слід пам'ятати, що постійні витрати суттєво не змінюються при зміні обсягу виготовленої продукції, а змінні витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» змінні загальновиробничі витрати відносяться на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи із фактичної потужності звітної періоду. Це значить, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, що підлягають детальній перевірці її складу та обліку.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній виробничій потужності. Аудитору слід перевірити розрахунки, на яких розподіляються ці витрати та



відображаються у бухгалтерському обліку.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

Необхідно знати, що нормальна виробнича потужність — це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

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

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

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

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

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

Результати перевірки кореспонденції господарських операцій з обліку витрат виробничої діяльності аудитор повинен відобразити в робочому документі (табл. 9.3).

Важливим аспектом аудиту є також калькулювання собівартості

продукції.

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

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

Таблиця 9.3

Перевірка господарських операцій з обліку витрат виробничої діяльності за рахунками класу 8 і 9 та класу 8

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка правильності відображення господарських операцій з витрат виробництва									Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку рахунків класу 8 і 9			За даними обліку рахунків класу 8			За даними аудиторської перевірки рахунків класу 8			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1	Нарахована заробіткова плата (виробничим працівникам) за окладами і тарифами	811	661	10000	811	661	100000	811	661	10000	-	-	-
		"Витрати за окладами і тарифами"	"Розрахунки за заробіткою платою"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Розрахунки за заробіткою платою"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Розрахунки за заробіткою платою"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Розрахунки за заробіткою платою"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Витрати за окладами і тарифами"		
2	Списана сировина та матеріали: - на виробництво;	23	811	10000	791	811	100000	791	811	10000	-	-	-
		"Виробництво"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Результат основної діяльності"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Результат основної діяльності"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Результат основної діяльності"	"Витрати за окладами і тарифами"	"Результат основної діяльності"	"Витрати за окладами і тарифами"		
2	Списана сировина та матеріали: - на виробництво;	801	201	5000	801	201	5000	801	201	5000	-	-	-
		"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"		
-	-	23	801	5000	791	801	5000	791	801	5000	-	-	-
		"Виробництво"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"		

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка правильності відображення господарських операцій з витрат виробництва									Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку рахунків класу 8 і 9			За даними обліку рахунків класу 8			За даними аудиторської перевірки рахунків класу 8			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
2	- на загально-виробничі витрати	801	201	3000	801	201	3000	801	201	3000	-	-	-
		"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Сировина і матеріали"		
-	-	91	801	3000	791	801	3000	791	801	3000	-	-	-
		"Загально-виробничі витрати"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"	"Результат основної діяльності"	"Витрати сировини і матеріалів"		
3	Нарахована амортизація: - основним засобам виробничого призначення;	831	131	500	831	131	500	831	131	500	-	-	-
		"Амортизація основних засобів"	"Знос основних засобів"	"Амортизація основних засобів"	"Знос основних засобів"	"Амортизація основних засобів"	"Знос основних засобів"	"Амортизація основних засобів"	"Знос основних засобів"	"Амортизація основних засобів"	"Знос основних засобів"		
-	-	91	831	500	791	831	500	791	831	500	-	-	-
		"Загально-виробничі витрати"	"Амортизація основних засобів"	"Результат основної діяльності"	"Амортизація основних засобів"	"Результат основної діяльності"	"Амортизація основних засобів"	"Результат основної діяльності"	"Амортизація основних засобів"	"Результат основної діяльності"	"Амортизація основних засобів"		

№ п/п	Зміст господарських операцій	Перевірка правильності відображення господарських операцій з витрат виробництва									Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку рахунків класу 8 і 9			За даними обліку рахунків класу 8			За даними аудиторської перевірки рахунків класу 8					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Де- бет	Кре- дит	Сума, грн.
3	– нематеріаль- них активів	833	133	300	833	133	300	833	133	300	-	-	-
		"Амортиза- ція немате- ріальних активів"	"Знос не- матері- альних активів"		"Амортиза- ція немате- ріальних активів"	"Знос не- матері- альних активів"		"Амортиза- ція немате- ріальних активів"	"Знос не- матері- альних активів"		-	-	-
		92	833	300	791	833	300	791	833	300	-	-	-
		"Адміні- стративні витрати"	"Аморти- зація не- матері- альних активів"		"Результат основної діяльності"	"Аморти- зація не- матері- альних активів"		"Результат основної діяльності"	"Аморти- зація не- матері- альних активів"		-	-	-
4	Нарахований ре- зерв сумнівних боргів	84	38	700	84	38	700	84	38	700	-	-	-
		"Інші опе- раційні ви- трати"	"Резерв сумнівних боргів"		"Інші опе- раційні ви- трати"	"Резерв сумнівних боргів"		"Інші опе- раційні ви- трати"	"Резерв сумнівних боргів"		-	-	-
		944	84	700	791	84	700	791	84	700	-	-	-
		"Сумнівні та безнадій- ні борги"	"Інші опе- раційні витрати"		"Результат основної діяльності"	"Інші опе- раційні витрати"		"Результат основної діяльності"	"Інші опе- раційні витрати"		-	-	-

### 9.2.2. Методика аудиту витрат від реалізації товарів

Перевірку собівартості реалізованих товарів аудитор здійснює на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». При відвантаженні продукції покупцям, оптовим підприємствам виникає дебіторська заборгованість, яку не всі дебітори погашають. У таких ситуаціях виникає безнадійна дебіторська заборгованість. Згідно 11 (С) НО 10 «Дебіторська заборгованість» підприємства створюють резерв сумнівних боргів. При цьому сума нарахованого резерву не повинна зменшувати визначений раніше дохід від реалізації, а включатися до складу інших операційних витрат.

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

Аудитор повинен з'ясувати законність сум нарахованого резерву оптовим підприємством, віднесення його на рахунки бухгалтерського обліку та включення до складу інших операційних витрат. Аудитору потрібно пам'ятати, що сума нарахованого резерву не повинна відноситися па зменшення доходу від реалізації. При перевірці собівартості продукції у підприємствах роздрібною торгівлі аудитору слід з'ясувати правильність відображення продажною вартості реалізованих товарів, суми торгової націнки та розрахунку її середнього відсотка.

У підприємствах роздрібною торгівлі собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між

продажною вартістю реалізованих товарів та сумою торгової націнки. Сума торгової націнки розраховується як добуток продажною вартості реалізованих товарів на середній відсоток торгової націнки. При визначенні собівартості потрібно сторнувати суму націнки від продажною ціни.

У підприємствах торгівлі можуть застосовуватися розрахунки при реалізації товарів не тільки за власні кошти, а й шляхом обміну іншими

активами чи здійснення бартерних операцій, тому аудитор повинен перевірити операції і результати їх відображення у бухгалтер-і Орському обліку.

При здійсненні обміну товарами чи іншими активами його результат не вплине на витрати підприємства, так як визнання активів, має однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

У разі здійснення бартерних операцій (обмін неподібними активами) може бути часткове проведення розрахунків грошовими коштами, тому ці операції підлягають детальній аудиторській перевірці.

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

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

Таблиця 9.4

Перевірка відображення бухгалтерських записів із реалізації товарів

№ п/п	Зміст господарської операції	За даними обліку			За даними аудиторської перевірки			Візначення		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	На суму реалізованих товарів зі складу оптових підприємств	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складах"	15000	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складах"	15000	-	-	-
2	На суму створення торгової націнки в роздрібній торгівлі	282 "Товари в торгівлі"	285 "Торгова націнка"	4000	282 "Товари в торгівлі"	285 "Торгова націнка"	4000	-	-	-
3	Відображення суми собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	38000	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	38000	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними обліку			За даними аудиторської перевірки			Відхилення		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
4	Відображення суми собівартості товарів, відвантажених за договором обліку	902	28	25000	902	28	25000	-	-	-
		"Собівартість реалізованих товарів"	"Товари"		"Собівартість реалізованих товарів"	"Товари"				
5	На суму доплати прощовими коштами в порядку обліку	641	311	2200	641	311	2200	-	-	-
		"Розрахунки за податками"	"Поточні рахунки в національній валюті"		"Розрахунки за податками"	"Поточні рахунки в національній валюті"				
		154		11000	154		11000	-	-	-
		"Придбання нематеріальних активів"			"Придбання нематеріальних активів"					

### 9.2.3. Методика аудиту від виконання робіт і надання послуг

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

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

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

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

### 9.2.4. Аудит витрат операційної діяльності

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

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

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

Склад адміністративних витрат наведено на рис. 9.2.

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

На даному етапі аудитор потрібно перевірити правомірність

аналітичного обліку адміністративних витрат.

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

Перевірку відображення господарських записів адміністративних витрат у бухгалтерському обліку наведено у робочому документі аудитора (табл. 9.5).

На останньому етапі перевірки аудитор за результатами таблиці 9.5 з'ясовує недоліки, узагальнює їх і відображає в аудиторському висновку.

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

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

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



Рис. 9.2 Склад адміністративних витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій за адміністративними витратами на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
2.2	На соціальне страхування 2,9%	92 "Адміністративні витрати"	652 "Розрахунки за соціальним забезпеченням"	2900	92 "Адміністративні витрати"	652 "Розрахунки за соціальним забезпеченням"	2900	-	-	-
2.3	На випадок безробіття 1,5% (31.03.03р.)	92 "Адміністративні витрати"	652 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття"	1500	92 "Адміністративні витрати"	652 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття"	1500	-	-	-
3.	Нарахована сума амортизації приміщення фірми "Ясень"	92 "Адміністративні витрати"	131 "Знос нематеріальних активів"	5000	92 "Адміністративні витрати"	131 "Знос нематеріальних активів"	5000	-	-	-

Таблиця 9.5

Перевірка правомірності відображення адміністративних витрат на рахунках бухгалтерського обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій за адміністративними витратами на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92 "Адміністративні витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	100000	92 "Адміністративні витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	100000	-	-	-
2.	Відображення суми відрахувань від заробітної плати на соціальне страхування									
2.1	до Пенсійного фонду 32%	92 "Адміністративні витрати"	651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням"	32000	92 "Адміністративні витрати"	651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням"	32000	-	-	-



№ п/п	Зміст господарської операції	Вітображення господарських операцій за адміністративними витратами на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
4	Відраховані суми витрат на оплату копій за видавничі послуги	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	3000	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	3000	-	-	-
5	Відображена сума оренди плати за приміщення фірми "Ясень"	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1000	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1000	-	-	-
6	Відображена сума податку на додану вартість, вк. вартість послуг, опер 4 (нарахування витрат веється за періодом податку)	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1000	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1000	-	-	-

№ п/п	Зміст господарської операції	Вітображення господарських операцій за адміністративними витратами на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
7	Нараховані суми на відраження працівників управління	92 "Адміністративні витрати"	372 "Розрахунки з підвітними особами"	390	92 "Адміністративні витрати"	372 "Розрахунки з підвітними особами"	390	-	-	-
8	Списані суми адміністративних витрат на рахунок 791 "Результати основної діяльності"	791 "Результати основної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"	145790	791 "Результати основної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"	145790	-	-	-

Склад витрат на збут матиме такий вигляд (рис. 9.3).

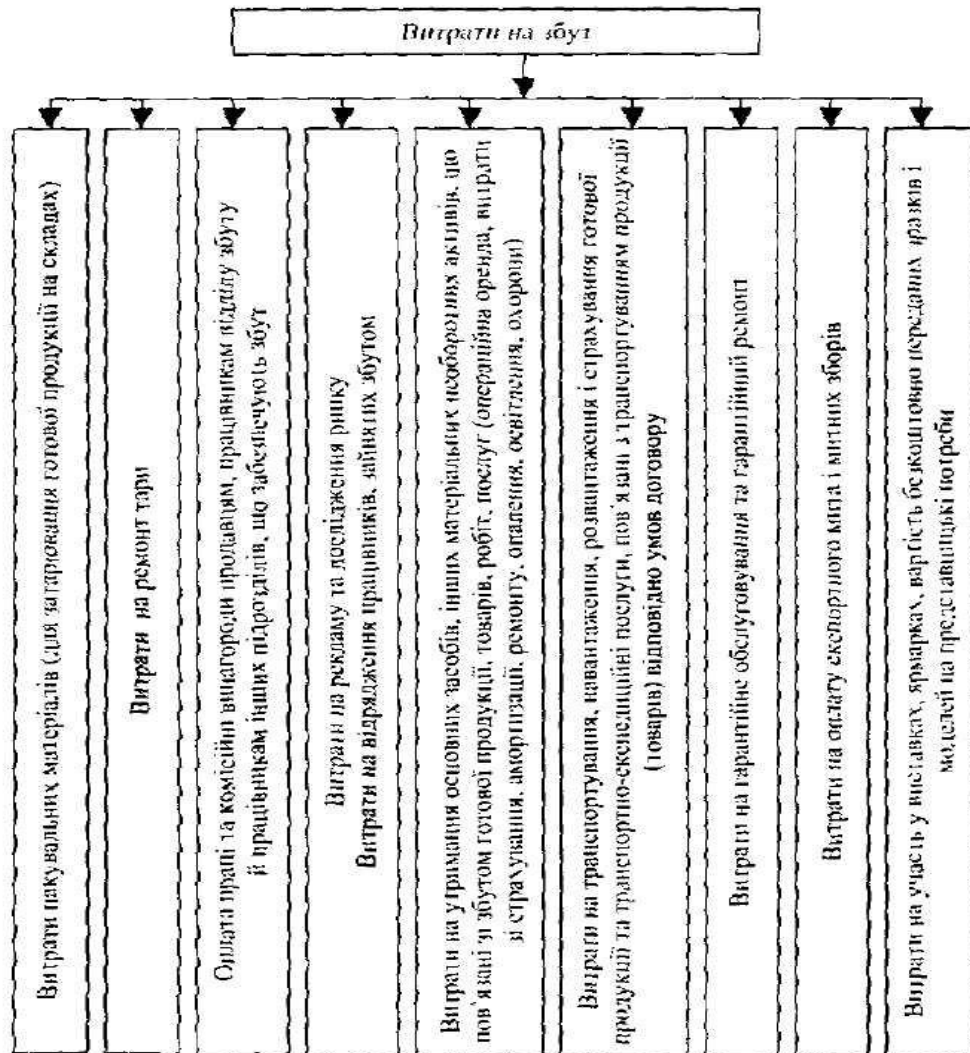


Рис. 9.3 Склад витрат на збут готової продукції (товарів), робіт, послуг

Наступним станом перевірки витрат на збут готової продукції є аналітичний облік. Аналітичний облік ведеться за наступними статтями:

- витрати, пов'язані з транспортуванням продукції;
- витрати на сплату мита;
- витрати на рекламу і перепродажну підготовку товарів;
- інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції. Перевіркою з'ясовується правомірність витрат, віднесених до кожної статті аналітичного обліку.

На останньому етапі аудиторської перевірки необхідно з'ясувати аудитору правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з витратами на збут готової продукції (товарів), робіт, послуг (табл. 9.6).

Результати перевірки аудитор повинен відобразити в аудиторському висновку.

Наступним етапом аудиту є перевірка інших операційних витрат. Облік цих витрат ведеться на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" у розрізі субрахунків:

- 941 "Витрати на дослідження та розробки";
- 942 "Собівартість реалізованої Іноземної валюти"
- 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів";
- 944 "Сумнівні та безнадійні борги";
- 945 "Втрати від операційної курсової різниці;
- 946 "Втрати від знецінення запасів";
- 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей";
- 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки";
- 949 "Інші витрати операційної діяльності".

За дебетом інших операційних витрат відображаються суми визнаних витрат, за кредитом - їх списання на рахунок 79 "Результат основної діяльності".

№ з/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій за витратами на збут продукції на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
3.	Нараховані витрати на обов'язкове соціальне страхування	93 "Витрати на збут"	65 "Розрахунки за страхуванням"	18200	93 "Витрати на збут"	65 "Розрахунки за страхуванням"	18200	-	-	-
4	Нараховані витрати на рекламу	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з лишими кредиторами"	300	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з лишими кредиторами"	300	-	-	-
5.	Списані витрати по вкращенню приривків відділу збуту	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з подвійними особами"	500	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з подвійними особами"	500	-	-	-

Таблиця 9.6

*Перевірка правомірності відображення витрат на збут готової продукції (товарів), робіт, послуг на рахунках бухгалтерського обліку*

№ з/п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій за витратами на збут продукції на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1	Нараховані суми витрат на пакувальні матеріали і ремонт тари	93 "Витрати на збут"	204 "Тара і тарні матеріали"	2000	93 "Витрати на збут"	204 "Тара і тарні матеріали"	2000	-	-	-
2	Нарахована сума заробітної плати працівникам відділу збуту	93 "Витрати на збут"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	50000	93 "Витрати на збут"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	50000	-	-	-

№ /п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій за витратами на збут продукції на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
8.	Відображаються суми на операційному оренду основних засобів від-ділу збуту, еквідів і комор-готової продукції	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	18000	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	18000	-	-	-
9.	Списані на фінансовий результат суми витрат на збут готової продукції у кінці звітного періоду	791 "Результати основної діяльності"	93 "Витрати на збут"	103000	791 "Результати основної діяльності"	93 "Витрати на збут"	103000	-	-	-

№ /п	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій за витратами на збут продукції на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
6.	Відображаються суми оплачених послуг збутових посередників, зовнішньоторговельних організацій	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1500	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1500	-	-	-
7.	Відображаються суми амортизації необоротних активів, що використовуються від-ділом збуту	93 "Витрати на збут"	13 "Знос необоротних активів"	12500	93 "Витрати на збут"	13 "Знос необоротних активів"	12500	-	-	-

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

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

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

### 9.3. Аудит витрат фінансових операцій, інших витрат та надзвичайних витрат

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності. Згідно П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" метод участі в капіталі



№ /п/	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій інших витрат операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
6.	Списані втрати від зменшення запасів	946 "Втрати від зменшення запасів"	28 "Товари" або 20 "Виробничі запаси"	12000	946 "Втрати від зменшення запасів"	28 "Товари" або 20 "Виробничі запаси"	12000	-	-	-
7.	Списані нестачі запасів	947 "Нестачі і втрати від неуважності працівників"	28 "Товари" або 20 "Виробничі запаси", або 22 "Малювальні та швидкозношувальні предмети", або 26 "Готова продукція"	440000	947 "Нестачі і втрати від неуважності працівників"	28 "Товари" або 20 "Виробничі запаси", або 22 "Малювальні та швидкозношувальні предмети", або 26 "Готова продукція"	440000	-	-	-

№ /п/	Зміст господарської операції	Відображення господарських операцій інших витрат операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
8.	Списана сума визнаваних штрафів, пені, неустойки	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	10000	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	10000	-	-	-
9.	Списані витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси", або 22 "МПП", або 661 "Розрахунки за заробітною платою"	9000	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси", або 22 "МПП", або 661 "Розрахунки за заробітною платою"	9000	-	-	-

При аудиті потрібно знати, якщо придбання фінансової Інвестиції здійснюється шляхом обміну на пінні папери власної емісії, то їх собівартість визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів, а якщо - шляхом обміну на інші активи, то собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату

балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, тобто за вартістю, то визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

На першому етапі аудитор повинен перевірити правомірність оцінки та обліку кожної фінансової інвестиції. Особливу увагу слід приділити визначенню їх балансової вартості та втрат, що зменшують корисність фінансових інвестицій.

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

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

облічуються за методом участі в капіталі, є збиток, то свою долю збитків інвестор відображає на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

При перевірці аудитором необхідно з'ясувати правомірність визначення долі збитків та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Сума втрат від участі в капіталі повинна відображатися на рахунках по дебету 96 «Втрати від участі в капіталі», а кредиту 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Аудиторській перевірці підлягають також фінансові витрати. Ці витрати пов'язані з залученням позикового капіталу.

До них слід віднести: відсотки за кредитами, облігаціями, амортизація дисконту за випущеними облігаціями, витрати на фінансову оренду тощо.

Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати». Даний рахунок має субрахунки:

- 951 «Відсотки за кредит»
- 952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом цих витрат аудитор повинен перевірити суму визнаних фінансових витрат, а по кредиту — списання їх на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

Аудитору потрібно звернути увагу на відображення в обліку фінансових витрат за звітними періодами. Слід пам'ятати, що відсотки відносяться до витрат того звітного періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть перераховані грошові кошти.



Рис 9.4 Модель побудови складу рахунків та їх призначення

#### 9.4. Аудит витрат іншої звичайної діяльності

Інша звичайна діяльність охоплює інвестиційну та фінансову діяльність підприємства за винятком фінансових операцій

Облік витрат іншої звичайної діяльності ведеться па рахунку 97 «Інші витрати» За дебетом цього рахунку відображаються визнані витрати, а за кредитом — їх списання в дебет субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

Аудит інших витрат повинен здійснюватися за субрахунками рахунку 97 «Інші витрати» Склад і призначення субрахунків до рахунку 97 «Інші витрати» наведено на рис 9.4

Аудитор повинен ретельно перевірити правомірність відображення господарських операцій ч втрат іншої звичайної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку (табл 98)

#### 9.5. Аудит витрат від надзвичайних подій

До надзвичайної діяльності відносяться операції або події, що не відбуваються часто або регулярно та відрізняються від звичайної діяльності

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства,



а також операції, які й забезпечують або виникають внаслідок такої діяльності. Прикладами звичайної діяльності для торгових підприємств будуть реалізація тварів, випуск готової продукції, розрахунки з постачальниками тощо. Переоцінка активів, економічні санкції за господарськими договорами також відносяться до звичайної діяльності, як операції, які й супроводжують

Таблиця 9.8

Перевірки правомірності відображення витрат іншої звичайної діяльності

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка витрат від іншої звичайної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображена собівартість реалізованих фінансових інвестицій (журнал №4)	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 35 "Поточні фінансові інвестиції"	500	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 35 "Поточні фінансові інвестиції"	500	-	-	-
2	Відображена собівартість реалізованих необоротних активів (журнал №4)	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні активи", 12 "Нематеріальні активи"	1000	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні активи", 12 "Нематеріальні активи"	1000	-	-	-

Продовження табл. 9.8

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка витрат від іншої звичайної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
3	Відображені витрати від неопераційних курсових різниць (журнал №3)	974 "Витрати від неопераційних курсових різниць"	"Розрахунки з іноземними постачальниками"	2000	974 "Витрати від неопераційних курсових різниць"	"Розрахунки з іноземними постачальниками"	2000	-	-	-
4	Відображені суми уцінки фінансових інвестицій (журнал №4)	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	"Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	700	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	"Довгострокові фінансові інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції"	700	-	-	-

№ /п	Зміст господарської операції	Перевірка витрат від іншої звичайної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
5.	Відображені суми уцінки необоротних активів (журнал №3)	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необо- ротні активи", 12 "Немате- ріальні активи"	1000	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необо- ротні активи", 12 "Немате- ріальні активи"	1000	-	-	-
6.	Списані необоротні активи (журнал №4)	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні активи", 12 "Нематері- альні активи", 15 "Капітальні інвестиції"	600	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні активи", 12 "Нематері- альні активи", 15 "Капітальні інвестиції"	600	-	-	-
7.	Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів	976 "Списання необоротних активів"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банку"	250	976 "Списання необоротних активів"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банку"	250	-	-	-

Надзвичайна подія - подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, але не очікується. Вона може повторюватися періодично, або в кожному наступному звітному періоді. Надзвичайними подіями може бути: стихійне лихо (повінь, пожежі, землетрус, аварії тощо), прийняття нових законів. Однакові події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для *іншого*. Наприклад, втрати від пожежі будуть надзвичайними для підприємства, яке їх понесло, і звичайними витратами для страхової компанії, яка здійснює страхування від таких випадків.

Витрати є наслідком надзвичайних подій, тому їх називають надзвичайними витратами.

Надзвичайними витратами є прямі витрати від надзвичайних подій.

Аудит витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, ведеться на рахунок 99 "Надзвичайні витрати". При проведенні аудиту цих витрат з'ясовується за дебетом сума визнаних витрат, а за кредитом - їх списання на рахунки фінансових результатів.

Надзвичайні витрати необхідно перевіряти аудитором за субрахунками 991 "Втрати від стихійного лиха"; 992 "Втрати від технологічних катастроф і аварій"; 993 "Інші надзвичайні витрати".

Аудитору потрібно перевірити правомірність відображення витрат від надзвичайних подій на рахунках в бухгалтерському обліку (табл. 9.9).

Результати перевірки відображаються у робочому документі.

## Перевірка правдивості відображення витрат від надзвичайних подій на рахунках бухгалтерського обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка витрат від надзвичайних подій на рахунках бухгалтерського обліку						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1.	Відображена балансова вартість знищених товарів внаслідок стихійного лиха	991 "Втрати від стихійного лиха"	281 "Товари на складі"	600000	991 "Втрати від стихійного лиха"	281 "Товари на складі"	600000	-	-	-
2.	Відображені суми відшкодування страховою компанією, відносно імовірного кредиторам	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій"	720000	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій"	720000	-	-	-
3.	Списані витрати від стихійного лиха	794 "Результат надзвичайних операцій"	991 "Втрати від стихійного лиха"	600000	794 "Результат надзвичайних операцій"	991 "Втрати від стихійного лиха"	600000	-	-	-

## 9.6. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Які нормативні документи регламентують аудит виробничої діяльності?
2. Які первинні документи перевіряє аудитор при перевірці виробничої діяльності підприємства?
3. Якими бухгалтерськими проводками відображаються операції з витрат виробництва та випуску готової продукції?
4. На яких рахунках аудитор перевіряє облік загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства?
5. Яка методика аудиту аналітичного обліку витрат, пов'язаних зі збутом продукції?
6. На якому рахунку аудитор перевіряє облік інших витрат і надзвичайних витрат?

## 9.7. Практичний блок

## 9.7.1. Вирішити завдання № 20, № 21.

## Завдання №20

При аудиті впливу розміру собівартості продукції (по даним, приведеним у табл. 9.10) визначаються зміни загальних витрат на одиницю продукції, умовно-постійних витрат на 1 грн. реалізованої продукції та комерційних витрат в розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції.

Провести аудиторську перевірку розрахунків табл. 9.10. визначити відхилення та висновки по відхиленнях.

Таблиця 9.10

**Вплив зміни розміру витрат  
на обсяг реалізованої продукції підприємства**

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення (+, -)
1. Реалізовано продукції, тис. грн.	720	810	
2. Загальні витрати на 1 грн. реалізованої продукції, грн.	0,72	0,77	
3. Умовно-постійні витрати на 1 грн. реалізованої продукції, грн.	0,27	0,21	

**Завдання №21**

По даним таблиці 9.11 аудитором перевірені розрахунки поточних податкових витрат:

*Таблиця 9.11 Розрахунок поточних податкових витрат*

Обґрунтувати отримані результати по вищевказаним показникам за 2001-2003 рр.

**9.8. Контрольний блок***9.8.1. Тести:*

1. Відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції витрати групуються за такими елементами:

- а) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, інші затрати;
- б) матеріальні витрати, витрати на збут, адміністративні витрати, витрати на оплату праці, амортизація, інші затрати;
- в) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, операційні витрати, комерційні витрати, відрахування на соціальні заходи, Інші затрати;
- г) матеріальні витрати, амортизація, інші операційні витрати, витрати на збут, витрати на господарські потреби;
- д) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, операційні витрати, інші затрати, інвестиційні витрати.

2. Облік витрат виробничої собівартості продукції враховується на рахунку:

- а) 91;
- б) 92;
- в) 93;
- г) 23;
- д) 94.

*9.8.2. Графічний диктант*

Відповідайте на питання, **проставляючи у рядок** (графічно) відповіді, відповідно: Так- "+" Ні - "-"

*Чи вірно, що:*

1. Для визначення та перевірки виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції аудитор користується формулою:

$$\text{всп} = \text{нвп} + \text{ввп} - \text{зв} - \text{пп} - \text{сп} \pm \text{бп} - \text{нв}_к,$$

де ВСП - виробнича собівартість продукції; НВп - незавершене виробництво на початок періоду;

ВВп - виробничі витрати періоду; ЗВ - зворотні витрати і відходи, грн.;

ПП - побічна продукція, грн.;

СП - супутня продукція, грн.;

БП - брак продукції, грн.;

НВ<sub>к</sub> - незавершене виробництво на кінець періоду, грн.

2. Матеріальні витрати враховуються на рахунку 23 "Виробництво".

3. При перевірці журналу №5 аудитором з'ясовано, що на суму списаних матеріалів на виробництво складений запис: Дт 23 Кт 22.

4. На підприємстві, що перевіряється аудитором, встановлено, що аналітичний облік ведеться за видами виробництв.

5. Аудитору слід врахувати, що витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів до валових витрат не включаються.

6. Джерелами проведення аудиту затрат виробництва є: баланс підприємства та інші форми фінансової звітності за попередній період.

7. Аудит витрат на виробництво не включає перевірку кошторисів витрат, дотримання планових калькуляцій.

8. Перевитрати по елементам витрат визначаються аудитором в ж/о №3.

9. При аудиті встановлено, що залишок незавершеного виробництва оцінюється за фактичною собівартістю.

10. Аудитором встановлено, що витрати обліковуються на виробництві по 16 статтям калькуляції.

## **РОЗДІЛ 10.**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ**

#### **10.1. Загальні принципи та варіанти аудиту реалізації продукції, доходів і фінансових результатів**

Аудит реалізації, доходів і фінансових результатів включає перевірку:

- виконання передбаченого обсягу реалізації продукції за асортиментом та якістю;
- своєчасність та правомірність складання первинних документів, які відображають відвантаження продукції;
- визнання доходу і результатів діяльності;
- правильність визначення цін на реалізовану продукцію;
- своєчасність надходження виручки підприємству;
- збереження готової продукції та правильність її оприбуткування і списання;
- відповідність фактичних залишків готової продукції па складі та в бухгалтерії;
- визначення результатів діяльності;
- правомірність застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів і фінансових результатів.

Джерелами інформації для аудиту реалізації продукції, визнання доходу та результату діяльності є: первинні документи на відвантаження та видачу зі складу продукції і цінностей (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, вимоги, податкові накладні, приймально-здавальні акти), реєстри документів по реалізації продукції і послуг, облікові реєстри по рахункам 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 94 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізованої продукції», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 79 «Фінансові результати», журнали № 3, № 5, № 6, Головна книга, книга обліку придбання товарно-матеріальних цінностей та книга обліку продажу товарно-матеріальних цінностей, які введені в 1997 році Державною податковою адміністрацією.

На першому етапі аудиторської перевірки слід з'ясувати порядок оцінки готової продукції. Цьому питанню значна увага приділена П(С)БО 9. Згідно з даним Положенням оцінку готової продукції потрібно розглядати за її окремими видами на наступних етапах руху: при надходженні; при вибутті; на дату складання звітності. При надходженні або виробленні готова продукція повинна зараховуватися на баланс підприємств за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на її придбання або виготовлення.

При цьому аудитору слід перевірити витрати, що формують первісну вартість продукції (перелік витрат, передбачений П(С)БО 9).

Оцінка вибуття продукції і залишків здійснюється за її фактичною вартістю. Але в результаті використання цього методу однакові запаси можуть обліковуватися за різною вартістю, що не завжди зручно для підприємства. До них відносяться: метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО, метод ЛІФО, метод оцінки за цінами продажу, метод оцінки запасів на дату балансу, оцінка за нормативною виробничою собівартістю та за вільними ринковими цінами.

Враховуючи різні методи застосування оцінки готової продукції аудитор повинен перевірити на підприємстві реальність їх застосування та правомірність розрахунку цін на готову продукцію.

На другому етапі аудитору необхідно перевірити правильність обліку руху готової продукції на складі.

Важливо встановити правильність відображення в обліку відвантаженої готової продукції, визначення доходу від реалізації та фінансового результату діяльності підприємства. Фактичний обсяг відвантаженої продукції встановлюється аудитором за даними журналу № 6 та відомості до нього.

При перевірці визначається відповідність даних в цілому по підприємству і в розрізі окремих покупців. При невідповідності даних по відвантаженій продукції з'ясовуються причини, які знаходять відображення в робочому документі аудитора. Аналітична відомість використовується для визначення виручки по оплаті відвантаженої продукції. Вона призначена для групування розрахункових документів па відпущену готову продукцію зі складу та суми їх оплати.

Відомість використовується для визначення суми доходу по оплаті відвантаженої продукції і призначена для нагромадження і групування розрахункових документів на відпущену продукцію. По кожному документу, що фіксує відвантаження продукції, відображається сума його оплати.

Для визначення фінансового результату діяльності необхідно дотримуватися принципів визнання доходів, а саме: нарахування, відповідності, періодичності.

Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, в якому відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається по звітних періодах з моментом здійснення господарської операції.

Даний принцип застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто якщо визнається підприємством дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно необхідно визнати собівартість продукції.

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу періодичності, доходи розподіляються по звітним періодам.

Звітним періодом є календарний рік.

Доходи і фінансові результати діяльності підприємства визначаються наростаючим підсумком за звітний період.

Завдання аудитора — визначення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за видами діяльності, що забезпечить підставу для подальшого аналізу роботи підприємства та прийняття управлінських рішень.

Складові доходів кожної групи регламентуються П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (зі змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 24 лютого 2000 року № 37, від 24 червня 2000 року № 131, від 30 листопада 2000 року № 304, від 18 грудня 2001 року № 583).

Аудитор повинен з'ясувати визнання доходів від звичайної діяльності (доходи від операційної діяльності, доходи від фінансових операцій та доходи від іншої звичайної діяльності) та доходи від надзвичайних подій, а також правомірність визначення в обліку фінансових результатів за кожним видом діяльності.

Для цього аудитору потрібно зіставити суму доходів та втрат звітного періоду та перевірити визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства за звітний період. Результати перевірки необхідно відобразити в робочому документі.

## **10.2. Організація та методика аудиту доходів і фінансових результатів**

Організація і методика доходів і фінансових результатів, якими керується аудитор при їх перевірці, здійснюється згідно законодавчих і нормативних актів, до яких відносяться:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. №3125-ХІІ із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 14 березня 1995 року №81/95-ВР, від 20 лютого 1996 року № 54/96-ВР.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-ХІV.

2а. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97р. № 283/97-ВР та прийнятим Законом України від 24.10.02р. № 349-ІV «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

3. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» / Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» / Наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» / Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» / Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року №



353.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акції» / Наказ Міністерства фінансів України від 24 липня 2001 року № 344.

9. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356.

Аудит повинен забезпечити достовірність інформації по визначенню доходу та фінансових результатів підприємства.

Організація аудиту повинна формуватися на базі внутрішніх вимог підприємства:

- для кожного об'єкту, що підлягає обліку та аудиту (доходу, фінансового результату) формується перелік питань;
- з метою досягнення підприємством встановлених параметрів розробляються рекомендації;
- здійснюється оцінка одержаних результатів за даними аудиторської перевірки;
- забезпечується розробка рекомендацій щодо ліквідації на підприємстві негативних явищ.

Основним принципом реалізації вимог аудиту є попередження недостовірної інформації, зловживань щодо обліку доходів та фінансових результатів. Це обумовлює структуру і напрямки аудиторської перевірки.

Аудит доходів і фінансових результатів операційної діяльності проводиться згідно наступних напрямків (стадій).

На першій стадії аудиту доходу і фінансових результатів аудитор повинен розглянути:

- забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства;
- дотримання необхідних процедур організації здійснення господарських операцій щодо доходів і фінансових результатів;
- дотримання вимог до складання первинних та зведених документів, що забезпечує наявність доказів про їх здійснення;
- використання та збереження бухгалтерської документації з обліку доходів і фінансових результатів від усіх видів діяльності згідно «Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку».

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу аудитору визначити думку про стан господарських операцій по визнанню доходів та відображенню фінансових результатів по кожному напрямку господарської діяльності, встановленню недоліків в їх організації та можливі напрямки ліквідації порушень і зловживань.

Друга стадія аудиту з обліку доходів та фінансових результатів від реалізації готової продукції передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Третя стадія перевірки визначає правильність та достовірність заповнення та відображення в обліку господарських операцій в первинних та зведених документах (рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних, податкових накладних тощо).

На наступній стадії аудиту необхідно перевірити порядок відображення господарських операцій і обліку доходів і фінансових операцій по реалізації готової продукції (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій і доходу та фінансових результатів по реалізації готової продукції

№ /п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспондентів рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку (журнал №6)			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Відображення суми доходу від реалізації готової продукції	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Доход від реалізації готової продукції"	150000	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Доход від реалізації готової продукції"	150000	-	-	-
2.	Одночасно відображення податку на додану вартість (згідно податкової накладної)	701 "Доход від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками"	30000	701 "Доход від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками"	30000	-	-	-

№ /п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспондентів рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку (журнал №6)			За даними аудиторської перевірки					
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
3.	Відображення результату від реалізації готової продукції	701 "Доход від реалізації готової продукції"	791 "Результат основної діяльності"	120000	701 "Доход від реалізації готової продукції"	791 "Результат основної діяльності"	120000	-	-	-
4.	Одночасно списання собівартості реалізованої продукції	791 "Результат основної діяльності"	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	100000	791 "Результат основної діяльності"	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	100000	-	-	-

Якщо реалізація продукції здійснювалася на умовах попередньої оплати, необхідно скласти наступні бухгалтерські записи (табл. 10.2).

Перевірка операцій з обліку доходів від реалізації товарів проводиться на четвертій стадії аудиту. При цьому встановлюється, на якому рахунку повинен відображатися дохід від реалізації товарів (702 «Доход від реалізації товарів»), за яким методом він визначається. Необхідно пам'ятати, що дохід від реалізації товарів визначається в момент відвантаження готової продукції

покупцям і виникнення дебіторської заборгованості.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку правомірності відображення господарських операцій з обліку доходів від реалізації товарів та фінансових результатів в оптовій торгівлі на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 10.3).

По результатах таблиці 10.3 сума чистого доходу від реалізації товарів у оптовій торгівлі складає 50000 грн. (60000 — 10000), а сума валового прибутку 14000 грн. (50000 - 36000).

Визначення доходів від реалізації товарів та фінансових результатів у роздрібній торгівлі та відображення господарських операцій по ним надається у табл. 10.4.

Результати перевірки свідчать, що сума чистого доходу складає 100000 грн. (120000 - 20000), а сума валового прибутку складає 12000 (100000 - 88000).

На п'ятому етапі перевірки слід перевірити правомірність відображення суми доходу від виконання робіт (науково-дослідних, проектних) і надання послуг (ремонт взуття, побутової техніки), виходячи із ступеня завершеності операцій з їх надання на дату балансу.

Таблиця 10.2

*Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій з доходу та фінансових результатів  
готової продукції у разі реалізації готової продукції на умовах попередньої оплати*

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірки кореспондентів рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1	Відображена сума платежу, що здійснений покупцем готової продукції (при цьому дохід не відображається)	311	681	200000	311	681	200000	-	-	-
		"Поточні рахунки в національній валюті"	"Розрахунки за авансами одержаними"		"Поточні рахунки в національній валюті"	"Розрахунки за авансами одержаними"				
2	Згідно податковою накладною відображена сума податку на додану вартість"	643	641	40000	643	641	40000	-	-	-
		"Податкові зобов'язання"	"Розрахунки за податками"		"Податкові зобов'язання"	"Розрахунки за податками"				

№ п/п	Зміст госпо тарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кре- дит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
3.	На суму відвантаженої готової продукції	<b>901</b> "Собівартість реалізованої продукції"	<b>26</b> "Готова продукція"	150000	<b>901</b> "Собівартість реалізованої продукції"	<b>26</b> "Готова продукція"	150000	-	-	-
4.	На суму вивантаженого доходу від реалізації готової продукції	<b>681</b> "Розрахунки за авансами одержаними"	<b>701</b> "Дохід від реалізації готової продукції"	160000	<b>681</b> "Розрахунки за авансами одержаними"	<b>701</b> "Дохід від реалізації готової продукції"	160000	-	-	-
5.	Відображення результатів від реалізації	<b>701</b> "Дохід від реалізації готової продукції"	<b>791</b> "Результат основної діяльності"	160000	<b>701</b> "Дохід від реалізації готової продукції"	<b>791</b> "Результат основної діяльності"	160000	-	-	-
6.	Одночасно списання собівартості	<b>791</b> "Результат основної діяльності"	<b>901</b> "Собівартість реалізованої продукції"	150000	<b>791</b> "Результат основної діяльності"	<b>901</b> "Собівартість реалізованої продукції"	150000	-	-	-

№ п/п	Зміст госпо тарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кре- дит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
4.	Відображення результату від реалізації товарів в оптової торгівлі	<b>791</b> "Результати основної діяльності"	<b>902</b> "Собівартість реалізованих товарів"	36000	<b>791</b> "Результати основної діяльності"	<b>902</b> "Собівартість реалізованих товарів"	36000	-	-	-
5.	Одночасно списання собівартості реалізованих товарів	<b>702</b> "Дохід від реалізації товарів"	<b>791</b> "Результати основної діяльності"	50000	<b>702</b> "Дохід від реалізації товарів"	<b>791</b> "Результати основної діяльності"	50000	-	-	-

**Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій  
з доходу від реалізації товарів та визначенню фінансових результатів у розрізній торгівлі**

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1.	Находження грошових коштів у касу підприємства	301 "Каса в національній валюті"	702 "Дохід від реалізації товарів"	120000	301 "Каса в національній валюті"	702 "Дохід від реалізації товарів"	120000	-	-	-
2.	Відображена сума податку на додану вартість	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"	20000	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"	20000	-	-	-
3.	Сторнується сума торгової націнки	282 "Товари в торгівлі"	285 "Торгова націнка"	12000	282 "Товари в торгівлі"	285 "Торгова націнка"	12000	-	-	-

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
4.	Відображена сума собівартості реалізованих товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	88000	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	88000	-	-	-
5.	Відображений результат від реалізації	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	791 "Результати основної діяльності"	100000	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	791 "Результати основної діяльності"	100000	-	-	-
6.	Одночасно списання собівартості реалізованих товарів у розрізній торгівлі	791 "Результати основної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	88000	791 "Результати основної діяльності"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	88000	-	-	-

Перш за все, аудитору потрібно з'ясувати при перевірці умови визнання доходу від надання послуг за звітний період та метод нарахування обсягу їх виконання. При невизначеному обсягу виконання застосовується метод рівномірного нарахування, при визначеному - метод поетапного закінчення. Методом поетапного закінчення визначається огляд виконаних робіт:

- співвідношення виконаних робіт на дату балансу до загального їх обсягу за договором;
- співвідношення фактично понесених витрат на дату балансу до їх оціненої загальної суми.

Аудитор повинен перевірити також отримані суми цільового фінансування. Якщо сума даного фінансування не буде отримана, вона не визнається доходом. У випадку отримання цільового фінансування, як

компенсації витрат, що понесло підприємство, визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Ретельно перевіряється аудитором за дебетом і кредитом субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Структура цього субрахунку аналогічна рахункам доходів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції. Суттєвою особливістю є те, що в обліку робіт та послуг звичайно не використовується рахунок 26 «Готова продукція».

Значна увага повинна приділятися при проведенні аудиту доходів від виконання робіт і надання послуг відображенню господарських операцій па рахунках бухгалтерського обліку. Кореспонденція господарських операцій по даному рахунку

Наступна стадія аудиторської перевірки - дохід, який виникає у результаті використання активів іншими сторонами.

Аудитор повинен перевірити дохід, то визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів. Дохід, як проценти, визнається у звітному періоді до якого він відноситься.

*Проценти* - це плата за використання грошових коштів або сум, що заборговані підприємству. Процентами визнаються отримані від покупця кошти за відстрочку платежу навіть у формі збільшення відпускнуої ціни.

*Роялті*— це платежі за використання нематеріальних активів підприємства.

*Дивіденди* - це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками, як частки їх участі у власному капіталі підприємства. Даний дохід визнається у період прийняття рішень про виплату дивідендів. Аудитору потрібно знати, що одержані суми доходу оцінюються за справедливою вартістю.

Якщо дохід від операції неможливо оцінити, його сума не визнається доходом, а витрати визнаються як виграти звітного періоду. Нарахування визнаних доходів потрібно відображати за дебетом доходу, який визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, а за кредитом рахунку 70 «Дохід від реалізації». Наприклад, суму нарахованого доходу по отриманим відсотках слід відобразити по дебету рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а по кредиту 70 «Дохід від реалізації», субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку інших доходів від операційної діяльності, що облічуються на рахунку 71 (Інший операційний дохід». Склад доходів від операційної діяльності визначається П(С)БО 3.

Аудитор повинен ретельно перевірити суми за дебетом рахунку 71 «Інший операційний дохід», на якому обліковують непрямі податки у складі доходів та списання чистого доходу на рахунок 791 «Результат основної діяльності», а за кредитом - суми визнаних доходів.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку від інших доходів операційної діяльності.

Кореспонденція інших доходів операційної діяльності наведена у табл.

## 10.6.

Остання стадія перевірки є зіставлення первинних документів (довідок бухгалтерії), аналітичних та синтетичних облікових реєстрів із даними фінансової звітності підприємства з метою встановлення їх відповідності.

Доходи звичайної діяльності включають доходи від фінансових операцій та доходи від іншої звичайної діяльності.

Дохід від участі в капіталі - це дохід від фінансових інвестицій, які облічуються методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі - це метод обліку інвестицій, згідно з якими їх балансова вартість збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Аудитору потрібно перевірити балансову вартість інвестицій та правильність суми частки інвестора у власному капіталі.

Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій  
з інших доходів операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспондентів рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кре- дит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1.	На суму доходів від реалізації іноземної валюти	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"	150000	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"	150000	-	-	-
2.	Відображена сума доходів від реалізації інших виробничих запасів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	50000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	50000	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспондентів рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кре- дит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
3.	Згідно податкової накладної відображена сума ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	641 "Розрахунки за податками"	10000	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	641 "Розрахунки за податками"	10000	-	-	-
4.	Відображена сума доходу, одержана від операційної оренди	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"	3000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"	3000	-	-	-
5.	Згідно податкової накладної відображена сума податку на додану вартість	713 "Дохід від операційної оренди активів"	641 "Розрахунки за податками"	600	713 "Дохід від операційної оренди активів"	641 "Розрахунки за податками"	600	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
8.	Відображені суми відшкодування нестачі запасів постачальниками	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	400	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	400	-	-	-
9.	Відображені суми відшкодування нестачі запасів матеріальною відповідальними особами	675 "Відшкодування завдань збитків"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	1200	675 "Відшкодування завдань збитків"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	1200	-	-	-
10.	На суму податку на додану вартість	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	641 "Розрахунки за податками"	320	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	641 "Розрахунки за податками"	320	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
6.	Відображена сума доходу від операційної курсової різниці на певну дату в зв'язку зі зміною валютного курсу	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"  або 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	950	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"  або 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	950	-	-	-
7.	Одержані суми штрафів, пені, неустойки	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	800	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	800	-	-	-



№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
11	Списана сума операційної кредиторської заборгованості, по якій минув строк позовної давності	631 "Рахунки з вітчизняними постачальниками"	717 "Доходи від списання кредиторської заборгованості"	700	631 "Рахунки з вітчизняними постачальниками"	717 "Доходи від списання кредиторської заборгованості"	700	-	-	-
12	Відображена сума одержаних субсидій пов'язана з операційною діяльністю, умови надання яких виконано	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	718 "Одержані субсидії та гранти"	1000	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"	718 "Одержані субсидії та гранти"	1000	-	-	-

№ п/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
13.	Списання інших операційних доходів	71 "Інші операційні доходи"	791 "Результат основної діяльності"	180000	71 "Інші операційні доходи"	791 "Результат основної діяльності"	180000	-	-	-
14	Списання суми адміністративних витрат на рахунок фінансового результату по закінченню звітного періоду	791 "Результат основної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"	50000	791 "Результат основної діяльності"	92 "Адміністративні витрати"	50000	-	-	-
15	Списання на рахунок фінансового результату суми витрат на збут у кінці звітного періоду	791 "Результат основної діяльності"	93 "Витрати на збут"	30000	791 "Результат основної діяльності"	93 "Витрати на збут"	30000	-	-	-



асоційовані підприємства;

- своєчасності та повноти відображення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованих підприємств, внаслідок інших подій (переоцінки необоротних активів та інвестицій);

- повноти відображення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих

активах об'єкта інвестування, внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок переоцінки необоротних активів та інвестицій тощо;

- достовірності відображення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків;

- відповідності відображення інформації про доходи в аналітичному та синтетичному обліку;

- правомірності визначення результату від фінансових операцій по закінченню звітного періоду;

- правильності відображення в обліку фінансових витрат за звітними періодами.

Перевірку законності відображення господарських операцій з обліку доходів від участі в капіталі наведено в табл. 10.7.

Результати перевірки кореспонденції рахунків з обліку доходів від участі в капіталі аудиторю слід відобразити у аудиторському висновку

Особливе місце під час аудиторської перевірки фінансових витрат, витрат та доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів необхідно приділити визначенню результату фінансових операцій та відображенню його в бухгалтерському обліку (див. рис. 10.2).

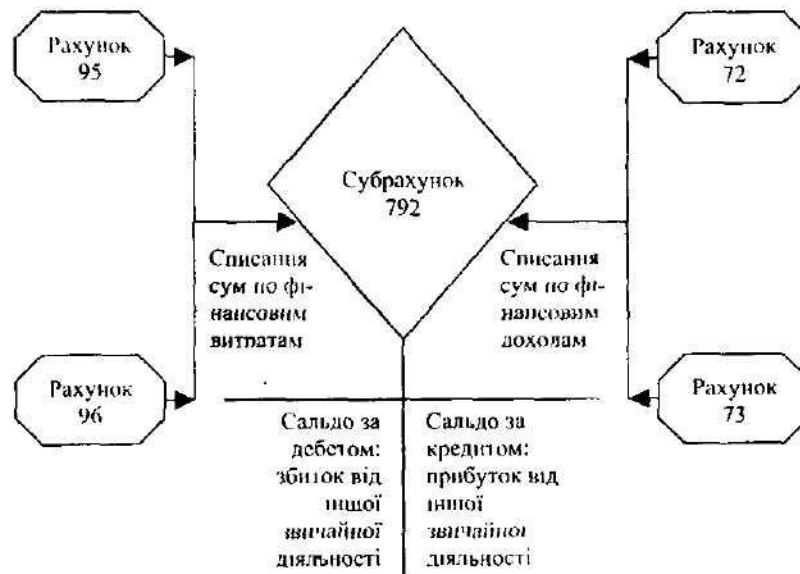
Після закінчення аудиторської перевірки доходів і фінансових операцій потрібно перевірити достовірність даних синтетичного і аналітичного обліку

Крім того, аудиторю необхідно здійснити перевірку організації аналітичного обліку доходів і результатів фінансових операцій.

## Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій з обліку доходу і результатів фінансових операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1.	Відображення суми збільшення (одержання) доходу від інвестицій в асоційовані підприємства, визначеного за методом обліку участі в капіталі	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"  722 "Дохід від спільної діяльності"  723 "Дохід від інвестицій у дочірні підприємства"	100000  500000  300000	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"  722 "Дохід від спільної діяльності"  723 "Дохід від інвестицій у дочірні підприємства"	100000  500000  300000	-	-	-

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка кореспонденції рахунків						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
2.	Відображається сума отриманих дивідендів за методом участі в капіталі, що зменшують вартість інвестицій	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	50000	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	50000	-	-	-
3.	Відображається списання фінансових доходів	72 "Дохід від участі в капіталі"  73 "Інші фінансові доходи"	792 "Результат фінансових операцій"	900000	72 "Дохід від участі в капіталі"  73 "Інші фінансові доходи"	792 "Результат фінансових операцій"	900000	-	-	-



*Рис. 10.2 Модель визначення результату з фінансових операцій*

Наступною стадією аудиторської перевірки є облік доходів і результатів іншої звичайної діяльності. Цей вид діяльності охоплює Інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, за винятком фінансових операцій.

Доходи від іншої звичайної діяльності облічуються на рахунку 74 «Інші доходи». За кредитом даного рахунку аудитору слід перевірити збільшення (одержання) доходу, а за дебетом - належні суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів (обов'язкових платежів) та порядок списання закриття суми доходів і витрат на рахунок №79 "Фінансові результати"

Аудит обліку інших доходів необхідно проводити у розрізі субрахунків, які відкриваються на кожний окремий вид доходів (табл. 10.8).

**Призначення субрахунків для відображення  
інформації, яка використовується  
при аудиті обліку доходів**

Код субрахунка	Назва субрахунка	Призначення субрахунків для відображення інформації, яка використовується при аудиті горській перевірці інших доходів
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Рахунок 741 призначений для аудиторської перевірки узагальноної інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від реалізації необоротних активів	Рахунок 742 призначений для аудиторської перевірки узагальноної інформації про доходи від реалізації необоротних активів
743	Дохід від реалізації майнових комплексів	Рахунок 743 призначений для аудиторської перевірки узагальноної інформації про доходи від реалізації майнових комплексів
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Рахунок 744 призначений для аудиторської перевірки узагальноної інформації про доходи від неопераційної курсової різниці
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Рахунок 745 призначений для аудиторської перевірки узагальноної інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів водночас з її нарахуванням
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Рахунок 746 призначений для аудиторської перевірки узагальноної інформації по іншим доходам від звичайної діяльності (списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності)

Важливе значення має перевірка документів та форми №2 «Звіт про фінансові результати» за суттю. Дані форми № 2 «Звіт про фінансові результати» повинні бути тотожними даним Головної книги за рахунком класу 7 «Доходи і результати діяльності» та класу 9 «Витрати діяльності». Дані Головної книги по рахунку 74 «Інші доходи» звіряють з аналітичними даними за рахунками 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 69 «Доходи майбутніх періодів» тощо.

Аудитор перевіряє повноту відображення на рахунку 74 «Інші доходи» дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, дохід від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів. Аудиторам потрібно ретельно перевіряти обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з іншими доходами підприємства.

Відображення господарських операцій по іншим доходам надано в табл. 10.9.

Заслужують на увагу аудитора інші доходи від операцій безпосередньо не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг).

З метою перевірки правомірності відображення фінансового результату іншої діяльності аудиторю необхідно перевірити суми одержаних доходів та понесених витрат, що обліковуються за дебетом рахунку 97 «Інші витрати», а також суми списаних витрат в дебет субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Суцільній перевірці підлягають облікові записи та первинні документи, що характеризують витрати, які обліковують на субрахунках 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» - 976 «Списання необоротних активів» та доходи, які обліковують на субрахунках 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» до рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка господарських операцій за іншими доходами						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
4.	Відображена сума доходу від неопераційних курсових різниць	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"	3000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"	3000	-	-	-
5.	Відображена сума доходу від одержаних необоротних активів	69 "Доходи майбутніх періодів"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"	5000	69 "Доходи майбутніх періодів"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"	5000	-	-	-
6.	Відображається сума зменшення доходів на суму податку на додану вартість	74 "Інші доходи"	641 "Розрахунки за податками"	30000	74 "Інші доходи"	641 "Розрахунки за податками"	30000	-	-	-

*Робочий документ аудитора по відображенню господарських операцій з інших доходів на рахунках бухгалтерського обліку*

№ з/п	Зміст господарської операції	Перевірка господарських операцій за іншими доходами						Відхилення		
		За даними бухгалтерського обліку			За даними аудиторської перевірки			Дебет	Кредит	Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.			
1.	Відображена сума доходу від реалізації фінансових інвестицій	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	50000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	50000	-	-	-
2.	Відображена сума доходу від реалізації необоротних активів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	60000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	60000	-	-	-
3.	Відображена сума доходу від реалізації майнових комплексів	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"	70000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	743 "Дохід від реалізації майнових комплексів"	70000	-	-	-



**Рис. 10.3 Модель визначення результату від іншої звичайної діяльності**

Відображення порядку визначення фінансового результату іншої звичайної діяльності наведено на рис. 10.3.

На останній стадії аудиторської перевірки необхідно перевірити відповідність даних по рахунку 96 «Інші витрати» та 74 «Інші доходи» в Головній книзі та журналах № 5 та № 7. Результати перевірки слід відобразити в аудиторському висновку.

Суцільній перевірці підлягають первинні документи та облікові записи з обліку доходів і результатів від надзвичайних подій.

Надзвичайними подіями вважають стихійне лихо (землетрус, повінь, пожежу тощо), експропріацію підприємств за кордоном, прийняття нових законів за умови, що такі події не повторюються періодично або не очікуються в кожному наступному періоді.

Доходи, які є наслідком надзвичайних подій, називають надзвичайними доходами.

Для відображення доходів, отриманих у результаті надзвичайних подій, застосовується рахунок 75 «Надзвичайні доходи». Даний рахунок має два субрахунки:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»,

752 «Інші надзвичайні доходи».

Заслуговують на увагу аудитора доходи і результати від надзвичайних подій: за кредитом рахунку 75 «Надзвичайні доходи» аудитор повинен перевірити суму визнаних надзвичайних доходів, а за дебетом — списання їх на субрахунок 794 «Результати від надзвичайних подій». Аудитору наряду з перевіркою доходів слід перевірити суму витрат, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати» за її видами: втрати від стихійного лиха, втрати від технологічних катастроф і аварій та інші надзвичайні витрати.

Сума списаних доходів на результат від надзвичайних подій відображається за дебетом рахунку 794 «Результат надзвичайних подій», а за кредитом рахунку 75 «Надзвичайні доходи», а сума списаних витрат від надзвичайних подій відображається за дебетом рахунку 794 «Результат



надзвичайних подій», за кредитом рахунку 99 «Надзвичайні витрати». Якщо на підприємстві результатом надзвичайних подій є прибуток, то в дебет субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» списується також сума податку на прибуток від надзвичайних подій.

У першу чергу аудитором перевіряється виконання зобов'язань перед бюджетом з податку на прибуток, а в кінцевому підсумку - використання нерозподіленого прибутку на різні потреби підприємства. Інформаційно для перевірки служать: фінансові плани, рахунок 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій», журнали

№ 5, № 5а, № 6, Головна книга, первинні документи з використання прибутку. Ретельно перевіряється обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій по відображенню доходів та витрат, понесених у результаті надзвичайних подій.

Аудитор повинен допомогти підприємству уникнути фінансових збитків через санкції, застосовані податковими службами внаслідок неправильного нарахування та несвоєчасного відрахування до бюджету податку на прибуток. У зв'язку з цим особливо ретельно аудитор повинен перевірити правильність складання відповідних відрахувань податку на прибуток до бюджету та своєчасність їх перерахувань згідно з чинним законодавством.

Основним джерелом Інформації для проведення аудиту відображення результатів від надзвичайних подій є дані фінансової звітності, а саме: дані форми № 1 «Баланс», форми № 2 «Звіт про фінансові результати», Головна книга, журнали № 5, № 5а, № 6.

### **10.3. Питання для обговорення та самоперевірки**

1. *Що є джерелами інформації для аудиту реалізації продукції та фінансових результатів?*
2. *Дайте визначення поняттю реалізована продукція?*
3. *Які методи ви знаєте при визначенні обсягу реалізованої продукції на підприємствах України?*
4. *Які ви знаєте види фінансових результатів?*
5. *Які зміни впливають на обсяг реалізованої продукції?*
6. *За якими напрямками перевіряється правильність розподілу нерозподіленого прибутку?*
7. *Як відображається фінансовий результат в обліку підприємства?*

### **10.4. Практичний блок**

#### **10.4.1. Вирішити завдання №22. №23.**

#### **Завдання №22**

При аудиті впливу розміру собівартості продукції по даним, приведеним у таблиці 10.10, визначаються зміни загальних витрат, умовно-постійних витрат, комерційних витрат в розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції. Зробити ці розрахунки і висновки по ним.

#### **Таблиця 10.10**

*Вплив зміни розміру собівартості продукції на результати фінансово-господарської діяльності підприємства*

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення (+, -)
Реалізовано продукції, тис. грн.	720	810	
Загальні витрати на 1 грн. реалізованої продукції, грн.	0,72	0,77	
Умовно-постійні витрати на 1 грн. реалізованої продукції, грн.	0,27	0,21	

### Завдання №23

При аудиті плану фінансових результатів була складена таблиця 10.11.

#### Таблиця 10.11

Аудит фінансових результатів за 20\_\_р. по фірмі «Текстиль ЛТД»

Показники	План	Факт	Відхилення (тис. грн.)	
			Абсолютні	Відносні
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	800	850		
ПДВ	20,0	20,0		
Акцизний збір	-	-		
Інші вирахування з доходу	-	2		
Чистий дохід від реалізації продукції	?	?		
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	700	750		
Валовні: - прибуток - збиток	?	?		
Інші операційні доходи	15	15		
Адміністративні витрати	10	12		
Витрати на збут	15	15		
Інші операційні витрати	-	-		
Фінансові результати від операційної діяльності: - прибуток - збиток	?	?		

Показники	План	Факт	Відхилення (тис. грн.)	
			Абсолютні	Відносні
Дохід від участі в капіталі	15	17		
Інші фінансові доходи	-	-		
Інші доходи	-	-		
Фінансові витрати	15	15		
Витрати від участі в капіталі	5	6		
Інші витрати	1	1		
Фінансові результати від звичайної діяльності дооподаткування: - прибуток - збиток	?	?		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	?	?		
Фінансові результати від звичайної діяльності: - прибуток - збиток	?	?		
Надзвичайні: - доходи - витрати		10 9		
Податки з надзвичайного прибутку		?		
Чистий прибуток		?		
Збиток		?		

## 10.5. Контрольний блок

### 10.5.1. Тести

1. Назвіть види діяльності підприємства:

- операційна, фінансова, інша звичайна, надзвичайна;
- основна, надзвичайна, фінансова, операційна;
- надзвичайна, фінансова, інша звичайна;
- вищевказані види (б, в);
- основна, допоміжна, звичайна, надзвичайна.

2. Фінансовий результат діяльності підприємства складається з:

- фінансових результатів від операційної діяльності, від фінансових операцій, від іншої звичайної діяльності, від надзвичайних подій;
- фінансових результатів від надання окремого майна в оренду, від надзвичайних подій, від надання комерційного доходу;
- фінансових результатів від фінансових операцій, від простоїв та зовнішніх причин, від основної діяльності;
- фінансових результатів від іншої звичайної діяльності, від стихійного лиха, від надзвичайних подій, від основної діяльності.

### 10.5.2. Графічний диктант

Відповідайте на питання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно: Так - "+" Ні - "-"



## РОЗДІЛ 11. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### 11.1. Фінансова звітність загального призначення

*Фінансова звітність* - це сукупність форм звітності, складених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття цим користувачем визначених ділових рішень. Державним органам управління необхідна інформація про фінансову звітність для формування макроекономічних показників — своєчасність сплати податків; визначення національного доходу і розподіл ресурсів тощо.

Елементами фінансової звітності є її основні статті.

*Виручка* — надходження чистих активів або погашення зобов'язань шляхом реалізації товарів або надання послуг.

*Витрати* — відтік або використання активів, або виникнення зобов'язань у зв'язку з доставкою товарів або виконання послуг, що складають основні операції підприємства.

*Прибутки* — збільшення чистих активів від випадкових і неосновних операцій та інших видів діяльності, за винятком доходів або інвестицій з власників.

*Збитки* — зменшення чистих активів від випадкових або побічних операцій та інших подій, за винятком видатків або розподілень власникам.

*Активи* — можливі майбутні економічні вигоди, отримані підприємством внаслідок минулих операцій.

*Зобов'язання* — можливі майбутні втрати економічних вигод внаслідок минулих операцій; включають передачу активів або послуг.

*Капітал власника* — **остаточні проценти** власників після сплати всіх боргів.

Якщо одній компанії належить контрольний пакет акцій іншої компанії (більш 50 %), їх фінансові звіти зводяться воедино. Процес зведення називається *консолідацією*. Однак через специфічні взаємовідносини для цілей фінансової звітності їх розглядають як єдину економічну одиницю. Зведені фінансові звіти - це фактично звіти щодо економічної одиниці в цілому. Кожний з обов'язкових звітів готується у зведеному вигляді головною компанією. Консолідація фінансової звітності впливає тільки на звітність головної компанії з фінансових результатів з діяльності власне головної компанії та її дочірніх підприємств.

Відповідність за складання фінансових звітів та відповідне розкриття інформації лежить на керівництві підприємства.

Підприємство, що звітує, є підприємство, яке має користувачів, котрі використовують фінансові звіти як основне джерело фінансової інформації про це підприємство з метою прийняття ними економічних рішень. Фінансові звіти також демонструють результати управління, здійсненого керівництвом. Дані про ліквідність або платоспроможність підприємства є корисними для

прогнозування спроможності вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання.

Складові частини фінансових звітів взаємопов'язані, оскільки вони відображають різні аспекти одних і

тих же операцій або інших подій. Фінансові звіти не включають такі документи, звіт директорів, звіти голови. Повний набір фінансових звітів, як правило, містить баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки і пояснювальні матеріали, що визначаються як окладові частини фінансової звітності. Як правило, фінансові звіти є доступними, публікуються раз на рік і підлягають аудиторській перевірці з наданням відповідного звіту. Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в елементи фінансових звітів.

Звітний період для складання фінансової звітності є календарний рік. Перший звітний період новоствореного підприємства становить менше 12 місяців, але не більше 15 місяців. Проміжна фінансова звітність складається щоквартально зростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу.

Квартальну та річну фінансову звітність підприємства зобов'язані подати органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимоги, власникам відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим законом.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- забезпечення зобов'язань підприємства;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності включає:

- 1) назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства;
- 2) короткий опис основної діяльності підприємства;
- 3) назву органа управління, у виданні якого перебуває підприємство;
- 4) середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

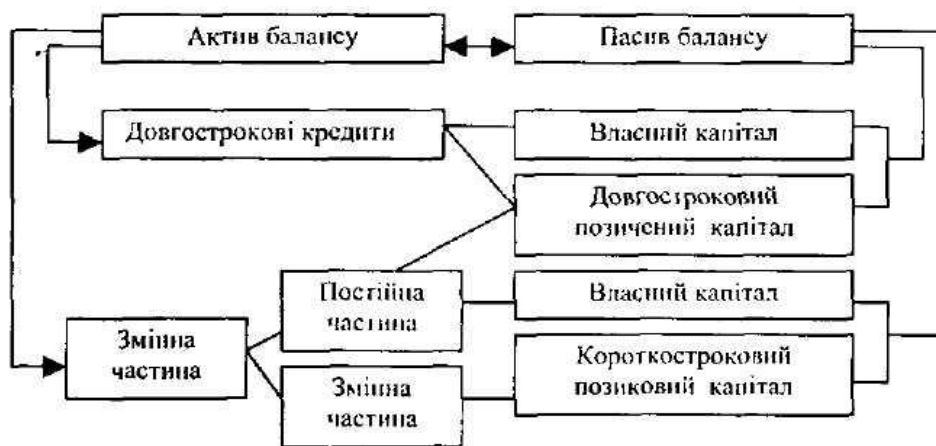
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» від 16.07.99р. № 996-IV встановив правові засади складання фінансової звітності в Україні (набрав чинності з 1 січня 2000 року). Фінансова звітність підприємства включає стандарти 1-5:

1. «Баланс» (форма № 1);
2. «Звіт про фінансові результати» (форма № 2);
3. «Звіт про рух грошових коштів» (форма № 3);
4. «Звіт про власний капітал» (форма № 4);
5. Примітки до фінансових звітів.

Вказані Положення (стандарти) 1—5 застосовують для складання бухгалтерської звітності за операціями, що відбуваються у поточному році. Пункти 39—45 Положення (стандарту) 3 «Звіт про фінансові результати» застосовується для заповнення відповідного розділу показників за період, в якому набуває чинності Положення (стандарт) 24 «Прибуток на акцію», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року № 344.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Баланс» (форма № I) визначає зміст і форми балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Між статтями Активу і Пасиву балансу існує взаємозв'язок. Кожна стаття балансу має свої джерела фінансування. Джерелами фінансування довгострокових активів, як правило, є власний капітал і довгострокові позикові кошти, але не виключається формування довгострокових активів і за рахунок кредитів банку. Поточні активи утворюються як за рахунок власного капіталу, так і за рахунок короткострокових позикових коштів (рис. 1 1.1).



**Рис. 11.1 Взаємозв'язок статей балансу підприємства**

Метою складання звіту форми № 2 «Звіт про фінансові результати» є надання користувачам повної, правдивої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Зміст і форма «Звіту про фінансові результати» визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Це звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Звіт про фінансові результати призначений для визначення чистого прибутку звітного періоду. З цією метою у формі № 2 «Звіту про фінансові результати» передбачається послідовне зіставлення його статей. Процес розрахунку прибутку (збитку)

звітнього періоду може бути визначений за такою послідовністю:

1. Визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

$$\text{Чистий дохід} = \text{Дохід} - \begin{array}{l} \text{ПДВ} \\ \text{Акцизний збір} \\ \text{Інші збори або податки з обороту} \\ \text{Інші вирахування з доходу} \end{array}$$

2. Розрахунок валового прибутку.

$$\text{Валовий прибуток} = \text{Чистий дохід} - \text{Собівартість реалізованої продукції}$$

3. Розрахунок фінансового результату.

$$\text{Фінансовий результат} = \begin{array}{l} \text{Фінансовий} \\ \text{результат} \\ \text{операційної} \\ \text{діяльності} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Дохід від учас-} \\ \text{ті в капіталі;} \\ \text{інший фінансо-} \\ \text{вий дохід;} \\ \text{інший дохід} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Фінансові} \\ \text{витрати;} \\ \text{втрати від учас-} \\ \text{ті в капіталі;} \\ \text{інші витрати} \end{array}$$

4. Розрахунок фінансового результату прибутку.

$$\text{Прибуток, (збиток)} = \begin{array}{l} \text{Прибуток від звичайної} \\ \text{діяльності до оподаткування;} \\ \text{збиток від звичайної} \\ \text{діяльності до оподаткування} \end{array} - \text{Податок на прибуток}$$

Дані для проведення розрахунків необхідно брати із форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. Під грошовими коштами розуміють надходження й вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Рух коштів відображається в «Звіті про рух грошових коштів» у розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової. Для складання звіту використовують показники балансу, «Звіту про фінансові результати» та дані аналітичного бухгалтерського обліку. Інформація, наведена у звіті, дає можливість:

- зіставляти, оцінювати і прогнозувати грошові потоки підприємства;
- виявляти причини різниці між грошовими надходженнями та видатками;
- аналізувати грошові та негрошові кошти.

Форма №4 «Звіт про власний капітал». Власний капітал — це частина в активах підприємства, то залишається після вирахування його зобов'язань. Тому власний капітал підприємства (K) визначається як різниця між вартістю його майна (A) і борговими зобов'язаностями (З);

$$K = A - Z \quad (11.1)$$

Примітки до фінансових звітів містять сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідним П(С)БО. Усі компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. Баланс відображає



фінансовий стан підприємства на певну дату, а «Звіт про рух грошових коштів» пояснює зміни в одному з важливих компонентів балансу — грошових коштів та їх еквівалентів, які відбулися між датами балансу.

У свою чергу, «Звіт про фінансові результати» показує результати діяльності підприємства на певний період, а «Звіт про рух грошових коштів» характеризує вплив цієї діяльності на грошові потоки підприємства. Жодний звіт не може надати всю потрібну інформацію, а тому всі компоненти фінансової звітності слід розглядати у комплексі.

### **11.2. Порядок оцінювання фінансової звітності підприємства**

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання фінансової звітності підприємства. При цьому аудитор керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-IV та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 28.01.00р. № 15, від 24.02.00р.

№37, від 14.06.00р. №131, від 30.11.00р. № 304,д 18.12.01р. № 583:

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»;
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»;
- П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

На першому етапі аудиту, керуючись нормативними актами, аудитору необхідно перевірити правильність оцінки статей балансу та фінансової звітності.

Насамперед потрібно оцінити використання необоротних активів, зокрема основних засобів як сукупності матеріальних активів, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, або надання в оренду, що діють більше одного року як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері. До них належать також капітальні вкладення у багаторічні насадження, у поліпшення земель (іригаційні, меліоративні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання.

Фінансові вкладення (внески до статутного капіталу, придбання цінних паперів, облігацій тощо) підприємства оцінюють у балансі за фактичними витратами. Величину таких витрат і їх фінансування аудитору слід перевірити за даними рахунків 102 «Капітальні витрати на поліпшення землі», 50 «Довгострокові позики», 501 «Довгострокові кредити банків», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» тощо. Аудитор перевіряє правильність відображення їх у балансі та у інших формах фінансової звітності.

Використання нематеріальних активів аудитор перевіряє за даними рахунка 12 «Нематеріальні активи».

На другому етапі аудитор повинен з'ясувати, як використовуються

підприємством права користування природними ресурсами, авторські та суміжні з ними права.

Наступним етапом є перевірка оцінки запасів. Запаси, зокрема сировину і матеріали, паливо, запасні частини відображають в обліку за фактичною собівартістю. Якщо на підприємствах для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на рахунку 203 «Паливо», що повинен перевірити аудитор при проведенні аудиту.

Розрахунки з дебіторами і кредиторами, постачальниками і покупцями у балансі та іншій фінансовій звітності показують у сумах попередньо звірених і відображених відповідними актами звірок. Аудитору слід перевірити їх достовірність за даними рахунка 35 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 374 «Розрахунки за претензіями» тощо.

На останньому етапі аудитору потрібно ретельно перевірити суму чистого прибутку (збитку) від реалізації продукції (робіт, послуг), товарів, що визначається як різниця між виручкою від реалізації в цінах продажу без податку на додану вартість, акцизного збору, інших вирахувань з доходу, собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, податку на прибуток від звичайної діяльності, надзвичайних витрат та податку з надзвичайного прибутку.

При проведенні аудиту необхідно перевірити правильність відображення прибутку (збитку) у балансі й звіті про фінансові результати.

З цією метою усі статті балансу мають бути підтверджені матеріалами інвентаризації, що проводиться щороку станом на 1 жовтня звітного періоду. На третьому етапі аудитор перевіряє правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності.

За результатами такої перевірки аудитору слід зробити висновки про достовірність балансу, реальність статей Інших форм фінансової звітності.

Оцінка фінансової звітності та своєчасності її подання у керівні інстанції і відповідним державним органам (податковій адміністрації, статистичним органам, установам банку) здійснюється на підставі чинного законодавства. Перевіряючи звітність, аудитору потрібно визначити повноту і взаємозв'язок між даними балансу та фінансової звітності. Якщо є відхилення між даними звітних форм фінансової звітності, керівництво підприємства вносить відповідні корективи.

Перекопавшись у правильності і достовірності фінансової звітності, аудитору необхідно підтвердити правильність її складання.

Фінансові звіти вміщують статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. До річного бухгалтерського звіту обов'язково додається пояснювальна записка (примітки), в якій викладаються основні фактори, що вплинули у звітному році на підсумки діяльності підприємства, де крім фінансового стану

висвітлюється перспектива розвитку підприємства. Звіт про фінансові результати показує результати фінансово-господарської діяльності за період з початку звітного року.

Бухгалтерська фінансова звітність є єдиною. Звіти підприємств і організацій усіх галузей господарювання складаються за єдиними критеріями. Галузеві особливості відображають у статистичній звітності. Після перевірки законності оцінки фінансової звітності підприємства необхідно визначити вплив на фінансові результати виявлених аудитором відхилень.

Наступним етапом аудиту є методика перевірки фінансової звітності підприємства.

### **11.3. Методика аудиту показників фінансової звітності**

Особливе місце в аудиторській перевірці займає визначення та відображення суми балансового прибутку, величина якого суттєво залежить від правильності обчислення належних платежів (податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу).

Для перевірки фактичного доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) аудитор повинен використовувати первинні документи на відпуск готової продукції зі складу, облікові реєстри, банківські виписки про рух грошових коштів на рахунках в банку, прибуткові касові ордери з надходження готівки у касу

підприємства, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції з території підприємства.

На наступній стадії перевірки необхідно перевірити доходи і видатки.

З метою визначення *валового прибутку (збитку)* необхідно від чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відняти суму собівартості реалізованої продукції, а для визначення *фінансового результату від операційної діяльності* (прибутку чи збитку) необхідно суму валового прибутку зменшити на адміністративні витрати, витрати на збут, інші оперативні витрати та збільшити на суми інших операційних доходів.

Потім аудитору слід встановити правильність визначення *фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування*. Для цього необхідно до фінансового результату від операційної діяльності додати дохід від участі в капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані» дочірні або спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій), інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, дохід від неопераційних курсових різниць), і відрахувати фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу, втрати від участі в капіталі (збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші витрати (собівартість реалізації фінансових Інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від поопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів).

*Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток, збиток)*

встановлюється шляхом вилучення від фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування податку на прибуток від звичайної діяльності.

На наступній стадії аудиту слід перевірити правильність визначення *чистого прибутку (збитку)*. Для цього необхідно від фінансового результату звичайної діяльності відрахувати надзвичайні витрати (невідшкодовані збитки від надзвичайних подій стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій), податок із надзвичайного прибутку, і додати суму надзвичайних доходів.

Таким чином, чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків із надзвичайного прибутку.

Наступною стадією аудиту є ретельна перевірка первинних документів, що характеризують збитки від списання боргів через нестачі й крадіжки, через неплатоспроможність боржників, підставою для чого є рішення судів про неспроможність відповідача.

Досить старанно слід перевірити аудитору обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку тієї частини прибутку, яка підлягає вилученню в бюджет у зв'язку із застосуванням економічних санкцій: за приховання (зниження) прибутку (доходу) від оподаткування; пені за несвоєчасне перерахування платежів у бюджет тощо.

При цьому аудитору слід пам'ятати, що суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні підприємств, і не впливають на величину оподаткованого прибутку.

Крім того, при аудиті фінансового стану необхідно перевірити платоспроможність підприємства. *Платоспроможним* воно вважається тоді, коли сума активів (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо) більша або дорівнює його зовнішній заборгованості (кредити, кредиторська заборгованість, поточні зобов'язаний за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо).

Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства слід встановити зі зміною показника оборотних коштів (оборотного капіталу). *Рівень платоспроможності* розраховується як різниця між сумою поточних активів (запаси і витрати мінус зношення малоцінних і швидкозношувальних предметів плюс грошові кошти, розрахунки та інші пасиви) та короткострокових боргів. Отже, аудиторська перевірка фінансового стану підприємства здійснюється за даними фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал).

Бухгалтерський облік майна та результатів роботи кожної юридичної особи має здійснюватися відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-IV, а його аудит — згідно Закону України «Про аудиторську діяльність».

Аудиторський висновок має вміщувати відомості про достовірність або недостовірність даних фінансової звітності підприємства, дотримання ним правил ведення бухгалтерського обліку, економічну оцінку його ліквідності, платоспроможності, дохідності. Крім того, у висновку аудитора

підкреслюється, що достовірність фінансової звітності повинна підтверджуватися документами, які стосуються первинного фінансового обліку; грошовими документами; наявності готівки; цінних паперів; товарно-матеріальних цінностей; необоротних активів (основних фондів) тощо.

Наприкінці висновку аудитор наголошує на позитивних і негативних сторонах діяльності підприємства, вказує на виявлені недоліки та порушення, викладає рекомендації щодо їх усунення та поліпшення фінансового стану.

Аудитор повинен дати аналітичну оцінку фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел. Запас джерел власних коштів — це запас фінансової стійкості підприємства за умови, що його власні кошти перевищують позичені.

Фінансова стійкість перевіряється на підставі співвідношення власних і позичкових у активах підприємства, темпів нагромадження власних коштів внаслідок господарської діяльності, співвідношення довготермінових і короткотермінових позик, достатнього забезпечення матеріальних оборотних засобів власними джерелами.

Одночасно аудитору потрібно з'ясувати, чи спроможне підприємство виконувати свої обов'язки перед бюджетом, кредитними та іншими органами.

З цією метою ретельно слід перевірити:

- правильність реєстрації підприємства в органах державної податкової адміністрації;
- правомірність визначення прибутку до оподаткування та нерозподіленого прибутку;
- наявність документа на право здійснення окремих видів діяльності, статуту, установчих документів, відкритого рахунка в банку;
- структуру активів і пасивів балансу на звітну дату;
- структуру власного капіталу;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- повноту і своєчасність сплати податків і платежів;
- фінансову стійкість, платоспроможність тощо.

Для забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності необхідна така інформація:

- 1) баланс;
- 2) звіт про фінансові результати;
- 3) звіт про рух грошових коштів;
- 4) звіт про власний капітал;
- 5) статистична звітність про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості;
- 6) розрахунок нормативу власних обігових коштів;
- 7) бізнес-план;
- 8) Головна книга;
- 9) статистична звітність;
- 10) податкова звітність;
- 11) реєстри бухгалтерського фінансового обліку;
- 12) первинна та зведена документація.

Видатний американський вчений і практик Роберт Монтгомері писав, що факти, відображені у фінансових звітах, є предметом аудиторської перевірки. Обов'язок аудитора — сформувати думку про стан фінансової звітності в цілому у вигляді аудиторського висновку.

Мета аудиторської перевірки фінансової звітності — незалежна експертиза для встановлення реальності та достовірності її, своєчасності та єдності методичних звітних показників.

На першому стані аудиту фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності встановлюється відповідність її чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам (Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затвердженим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку тощо, Закону України «Про аудиторську діяльність».

Під час аудиту показників фінансової "звітності для встановлення її реальності й достовірності аудитору необхідно виявляти нереальну дебіторську заборгованість. При цьому особливу увагу слід зосередити на аудиті позовної давності заборгованості, що рахується на балансі як реальна, а фактично термін її стягнення через суд чи арбітраж адміністрацією підприємства пропущено і вона підлягає списанню па збитки. У такому випадку аудитор зобов'язаний встановити причини утворення нереальної дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб.

Наступним станом аудиту є встановлення несвоєчасно погашеної кредиторської заборгованості (кредити і позики, не погашені в строк; за товари, роботи і

послуги, не сплачені в строк; поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо). При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризована та підтверджена актами звірки, довідками.

Таким чином, аудиторська перевірка фінансової звітності має підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства.

Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудитору повну інформацію, на підставі якої останній міг би зробити висновок, що відповідає необхідність вносити суттєві зміни у фінансові звіти з тим, щоб вони відповідали вимогам норм (стандартів).

При цьому аудитору слід здійснити такі процедури:

- 1) ознайомитися з принципами, прийомами і методами бухгалтерського обліку і способами їх застосування;
- 2) простежити, яким чином клієнт збирає інформацію для включення у фінансовий звіт;
- 3) упевнитися, що фінансові звіти складені відповідно до загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського обліку;
- 4) з'ясувати, який існує зв'язок між сальдо рахунків у журналах та Головнім книзі і який вплив на результати мають відхилення, встановлені аудитором при перевірці фінансової звітності.

Складовою аудиту фінансової звітності є фінансовий аналіз звітності, у процесі якого слід дати оцінку фінансової стійкості й платоспроможності, зокрема розрахувати коефіцієнти і показники ліквідності й фінансової

активності.

Отже, аудит фінансової звітності сприяє виявленню недоліків, попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

#### 11.4. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Назвіть основні принципи, на яких базується аудит правильності складання балансу підприємства?

2. Що відноситься до сумнівних боргів?

3. Назвіть перелік об'єктів перевірки активів підприємства.

4. Які аспекти включає перевірка правильності відображення в балансі активів підприємства.

5. Назвіть основні об'єкти аудиту пасивів підприємства.

#### 11.5, Контрольний блок

##### 11.5.1. Тести:

1. Баланс підприємства містить:

а) п'ять розділів в активі балансу та п'ять - у пасиві;

б) три розділи в активі та п'ять розділів у пасиві;

в) три розділи в активі балансу та чотири у пасиві;

г) чотири розділи в активі балансу та п'ять розділів у пасиві балансу;

д) три розділи в активі балансу та три розділи у пасиві балансу.

2. Звіт про фінансові результати складається із:

а) трьох розділів: фінансові результати, елементи операційних витрат, розрахунок показників прибутковості акцій;

б) чотирьох розділів: чистий прибуток, фінансові результати, елементи операційних витрат, інших операційних витрат;

в) двох розділів: фінансові результати, елементи операційних витрат;

г) п'яти розділів: фінансовий результат, елементи операційних витрат, інші операційні витрати, використання прибутку, прибутковість акцій;

д) наступних розділів: фінансові результати, результати від іншої діяльності, інші операційні витрати, адміністративні витрати, прибутковість акцій, елементи операційних витрат.

##### 11.5.2. Графічний диктант

Відповідайте на питання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно: Так- "+" Ні - "-"

*Чи вірно, що:*

1. До джерел інформації аудиту не відносять законодавчі акти, нормативно-методичні документи, рішення по результатам господарської діяльності, первинні документи і облікові регістри, поточну, квартальну та річну звітність підприємства.

2. До складу квартальної звітності належать наступні форми звітності: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів.

3. Важливе місце у перевірці стану бухгалтерського обліку

займає вивчення облікової політики та інформації по фінансовій звітності.

4. Аудитором не перевіряється організація обробки первинної документації підприємства, додержання методичних вказівок МФУ.

5. Аудитор перевіряє порядок зберігання первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності, які зберігаються в архівних установах.

6. Аудитор не перевіряє суми резервів сумнівних боргів по розрахункам з суб'єктами за продукцію, виконані роботи та послуги.

7. Аудиторська перевірка сумнівних боргів зумовлена тим, що джерелом інформації та дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності, за якими обчислюють платежі до державного і місцевого бюджетів.

8. Виявлені недоліки у проведенні інвентаризації та відображення її результатів аудитор не відображає в аудиторському висновку.

9. Чи перевіряє аудитор порядок забезпечення контролю головним бухгалтером і відображення на рахунках господарських операцій, подання інформації для управління підприємством, проведення економічного аналізу та виявлення резервів діяльності підприємства.

10. Після перевірки внутрішньогосподарського контролю не проводиться аудит фінансової звітності.



## РОЗДІЛ 12. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Методика аудиту фінансово - господарської діяльності — це сукупність аналітичних процедур використовуваних для визначення фінансово — господарського стану перевіряемого підприємства.

Фахівці в області аудиту приводять різні методики визначення фінансово — господарського стану підприємства. Однак основні принципи і послідовність процедурної сторони аудиту є практично однаковими з невеликими розбіжностями.

Деталізація процедурної сторони методики аудиту фінансово — господарської діяльності залежить від поставлених цілей і різних факторів інформаційного, методичного, кадрового і технічного забезпечення. Таким чином, не існує загальноприйнятої методики аудиту фінансово — господарської діяльності підприємства, однак у всіх істотних аспектах процедурні сторони схожі.

Важливе значення для аудиту має його інформаційне забезпечення. Це пов'язано з тим, що відповідно до законодавства України підприємство може не надавати інформацію, що містить комерційну таємницю. Але, звичайно, для прийняття багатьох рішень потенційними партнерами фірми, достатнім є проведення експрес — аудиту фінансово - господарської діяльності. Навіть для проведення деталізованого аудиту фінансово - господарської діяльності найчастіше не потрібно інформації, що складає комерційну таємницю. Для проведення загального деталізованого аудиту фінансово - господарської діяльності підприємства вимагаються зведення по установлених формах бухгалтерської звітності, а саме: форма № 1 «Баланс»; форма № 2 «Звіт про фінансові результати»; форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»; форма № 4 «Звіт про власний капітал».

Аудит фінансово - господарської діяльності підприємства проводиться в три етапи.

На першому етапі приймається рішення про доцільність аудиту фінансової звітності і перевіряється її готовність до читання. Задачу про доцільність аудиту дозволяє вирішити ознайомлення з аудиторським висновком. Існує два основних типи аудиторських висновків: стандартний і нестандартний. Стандартний аудиторський висновок являє собою уніфікований коротко викладений документ, що містить позитивну оцінку аудиторської фірми про вірогідність представленої в звіті інформації і її відповідності діючим нормативним документам. У цьому випадку проведення аудиту доцільно і можливо, тому що звітність у всіх істотних аспектах об'єктивно відбиває фінансово - господарську діяльність підприємства.

Нестандартний аудиторський висновок складається в тих випадках, коли аудиторська фірма не може скласти стандартний аудиторський висновок у силу ряду причин, а саме: деякі помилки в бухгалтерській звітності фірми,

різні невизначеності фінансового і організаційного характеру і т. п. У цьому випадку цінність аналітичних висновків складених по даній звітності знижується.

Перевірка готовності звітності до читання носить технічний характер і зв'язана з візуальною перевіркою наявності необхідних звітних форм, реквізитів і підписів на них, а також найпростішою рахунковою перевіркою проміжних підсумків і валюти балансу.

Мета другого етапу — ознайомлення з пояснювальною запискою до балансу, це необхідно для того, щоб оцінити умови функціонування підприємства в даному звітному періоді і врахувати при аудиті фактори, вплив яких спричинило зміни в майновому і фінансовому положенні організації і які знайшли своє відображення в пояснювальній записці.

Третій етап є основним в аудиті господарської діяльності. Метою цього етапу є оцінка результатів господарської діяльності і фінансового стану суб'єкта господарювання. Необхідно відзначити, що ступінь деталізації аудиту фінансово-господарської діяльності може змінюватися в залежності від поставлених цілей.

На початку, аудиту доцільно охарактеризувати фінансово - господарську діяльність підприємства, указати галузеву приналежність та інші відмітні ознаки.

Аудит фінансово — господарського етапу підприємства складається з наступних основних компонентів: аудит майнового положення; аудит ліквідності; аудит фінансової стійкості; аудит ділової активності; аудит рентабельності.

Ці складові частини тісно взаємопов'язані між собою і їхній поділ необхідний лише для більш чіткого поділу і розуміння висновків по аналітичних процедурах аудиту фінансово — господарської діяльності підприємства.

### **12.1. Аудит майнового стану підприємства**

Аудит майнового положення складається з наступних компонентів: аудиту активів і пасивів балансу та аудиту показників майнового положення. При аудиті активів і пасивів балансу просліджується динаміка їхнього

стану в перевіряємому періоді. Аудитору варто мати на увазі, що в умовах інфляції — цінність аудиту за абсолютними показниками значно знижується і для нейтралізації цього фактора варто проводити аудит також і за відносними показниками структури балансу.

При оцінці динаміки майна просліджується стан усього майна в складі іммобілізованих активів (I розділ балансу) і мобільних активів (II розділ балансу - запаси, дебіторська заборгованість, інші оборотні активи) на початок і кінець перевіряемого періоду, а також структура їхнього приросту (зниження).

Аудит показників майнового положення полягає в розрахунку й аналізі наступних основних показників:

*Сума господарських засобів*, що знаходиться в розпорядженні підприємства. Даний показник дає узагальнену вартісну оцінку активів, що

числяться на балансі підприємства.

*Частка активної частини основних засобів.* Під активною частиною основних засобів варто розуміти маши-,ни, верстати, устаткування, транспортні засоби і т. п. Ріст даного показника розглядається як позитивна тенденція.

*Коефіцієнт зносу.* Він характеризує ступінь зношеності основних засобів у відсотках до первісної вартості. Його високе значення є несприятливим чинником. Доповненням даного показника до 1 виступає коефіцієнт придатності.

*Коефіцієнт відновлення,* — показує яку частину від наявних на кінець періоду основних засобів складають нові основні засоби.

*Коефіцієнт вибуття,* — показує яка частина основних засобів вибула з господарського обороту за звітній період із причин зношеності. Зазначені показники узагальнені в таблиці 12.1.

Таблиця 12.1

**Оцінка майнового стану**

Найменування показника	Формула розрахунку
1. Сума господарських засобів, що знаходяться в розпорядженні організації	Підсумок балансу нетто
2. Частка основних засобів в активах	Вартість основних засобів Підсумок балансу нетто
3. Частка активної частини основних засобів	Вартість активної частини основних засобів Вартість основних засобів
4. Коефіцієнт зносу основних засобів	Знос основних засобів Первісна вартість основних засобів
5. Коефіцієнт зносу активної частини основних засобів	Знос активної частини основних засобів Первісна вартість активної частини основних засобів
6. Коефіцієнт відновлення	Первісна вартість основних засобів, що надійшли за період Первісна вартість основних засобів на кінець періоду
7. Коефіцієнт вибуття	Первісна вартість вибулих за період основних засобів Первісна вартість основних засобів на початок періоду

## 12.2. Аудит ліквідності підприємства

Аудит ліквідності підприємства базується на розрахунку наступних показників:

*Маневреність функціонуючого капіталу.* Характеризує ту частину власних оборотних коштів, що знаходиться у формі коштів, тобто засобів, що мають абсолютну ліквідність. Для нормально функціонуючого підприємства цей показник, звичайно, міняється в межах від нуля до одиниці. За інших рівних умов ріст показника в динаміці розглядається як позитивна тенденція. Прийнятне орієнтоване значення показника встановлюється підприємством самостійно і залежить, наприклад, від того, наскільки висока щоденна потреба підприємства у вільних грошових ресурсах.

*Коефіцієнт поточної ліквідності.* Дає загальну оцінку ліквідності активів, показуючи, скільки гривень поточних активів підприємства приходить на одну гривню поточних зобов'язань. Логіка обчислення даного показника полягає в тому, що підприємство погашає короткострокові зобов'язання в основному за рахунок поточних активів; отже, якщо поточні активи перевищують по величині поточні зобов'язання, підприємство може розглядатися як успішно функціонуюче (при наймі теоретично). Розмір перевищення визначається коефіцієнтом поточної ліквідності. Значення показника може варіювати по галузям і видам діяльності, а його розумний ріст у динаміці, звичайно, розглядається як сприятлива тенденція. У західній аудиторській практиці приводиться критичне нижнє значення показника - 2; однак це лише орієнтоване значення, що вказує на порядок показника, але не на його точне нормативне значення.

*Коефіцієнт швидкої ліквідності.* По значенневому призначенню показник аналогічний коефіцієнту поточної ліквідності; однак обчислюється по більш вузькому колу поточних активів, коли з розрахунку виключена найменш ліквідна їхня частина - виробничі запаси. Логіка такого виключення складається не тільки в значно меншій ліквідності запасів, але, що набагато більш важливо, і в тому, що кошти, які можна виручити у випадку змушеної реалізації виробничих запасів, можуть бути істотно нижче витрат по їх придбанню. Зокрема, в умовах ринкової економіки типовою є ситуація, коли при ліквідації підприємства виручають 40 % і менш від облікової вартості запасів. У західній літературі приводиться орієнтоване нижнє значення показника - 1, однак ця оцінка також носить умовний характер. Крім того, аналізуючи динаміку цього коефіцієнта, необхідно звертати увагу і на фактори, що обумовили його зміну.

*Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності).* Є найбільш твердим критерієм ліквідності підприємства; показує, яка частина короткострокових позикових зобов'язань може бути при необхідності погашена негайно. Рекомендована нижня границя показника, що приводиться в західній літературі, — 0,2. У вітчизняній практиці фактичні середні значення розглянутих коефіцієнтів ліквідності, як правило, значно нижче значень, що згадуються в західних літературних джерелах. Оскільки розробка галузевих нормативів цих коефіцієнтів - справа майбутнього, на практиці бажано проводити аналіз динаміки даних показників, доповнюючі його порівняльним аудитом доступних даних по підприємствах, що мають аналогічну орієнтацію своєї господарської діяльності.

## Оцінка ліквідності

Найменування показника	Формула розрахунку
1. Величина власних оборотних коштів	Власний капітал + довгострокові забор'язання – поза оборотні активи
2. Маневреність власних оборотних коштів	Кошти Функціонуючий капітал
3. Коефіцієнт поточної ліквідності	Оборотні активи Короткострокові пасиви
4. Коефіцієнт швидкої ліквідності	Оборотні активи за мінусом запасів Короткострокові пасиви
5. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Кошти Короткострокові пасиви
6. Частка оборотних коштів в активах	Оборотні активи Усього господарських засобів (нетто)
7. Частка власних оборотних коштів у їхній загальній сумі	Власні оборотні кошти Оборотні активи
8. Частка запасів в оборотних активах	Запаси Оборотні активи
9. Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	Власні оборотні кошти Запаси
10. Коефіцієнт покриття запасів	«Нормальні» джерела покриття Запаси

*Частка власних оборотних коштів у покритті запасів.* Характеризує ту частину вартості запасів, що покривається власними оборотними коштами. Традиційно має велике значення в аудиті фінансового стану підприємств торгівлі; нижня границя показника, що рекомендується, у цьому випадку - 50%.

*Коефіцієнт покриття запасів.* Розраховується співвідношенням величини «нормальних» джерел покриття запасів і суми запасів. Якщо значення цього показника менше одиниці, то поточний фінансовий стан підприємства розглядається як хитливий.

Одна з найважливішою характеристикою фінансового стану підприємства є стабільність його діяльності у світлі довгострокової перспективи. Вона пов'язана з загальною фінансовою структурою підприємства, ступенем його залежності від кредиторів і інвесторів.

Зазначені показники узагальнені в таблиці 12.2.

### 12.3. Аудит фінансової стійкості і ділової активності підприємства

Фінансова стійкість у довгостроковому плані характеризується співвідношенням власних і позикових засобів. Однак цей показник дає лише

загальну оцінку фінансової стійкості. Тому у світовій і вітчизняній аудиторській практиці розроблена система показників.

*Коефіцієнт концентрації власного капіталу.* Характеризує частку власників підприємства в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність. Чим вище

значення цього коефіцієнта, тим більше фінансово стійко, стабільної незалежно від зовнішніх кредитів підприємство. Доповненням до цього показника є коефіцієнт концентрації притягнутого (позикового) капіталу - їхня сума дорівнює 1 (чи 100 %).

*Коефіцієнт фінансової залежності.* Є зворотнім до коефіцієнта концентрації власного капіталу. Ріст цього показника в динаміці означає збільшення частки позикових засобів у фінансуванні підприємства. Якщо його значення знижується до одиниці (чи 100 %), це означає, що власники цілком фінансують своє підприємство.

*Коефіцієнт маневреності власного капіталу.* Показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні кошти, а яка частина капіталізована. Значення цього показника може відчутно варіювати в залежності від структури капіталу і галузевої приналежності підприємства.

*Коефіцієнт структури довгострокових вкладень.* Логіка розрахунку цього показника заснована на припущенні, що довгострокові кредити і позики використовуються для фінансування основних засобів і інших капітальних вкладень. Коефіцієнт показує, яка частина основних засобів і інших позоборотних активів профінансована зовнішніми інвесторами, тобто (у деякому змісті) належить їм, а не власникам підприємства.

*Коефіцієнт співвідношення власних і позикових засобів.* Як і деякі з вищенаведених показників, цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку фінансової стійкості підприємства. Він має досить просту інтерпретацію: його значення, рівне 0,25, означає, що на кожну гривню власних коштів, вкладених в активи підприємства, приходиться 25 коп. позикових засобів. Ріст показника в динаміці свідчить про посилення залежності підприємства від зовнішніх інвесторів і кредиторів, тобто про деяке зниження фінансової стійкості, і навпаки.

Показники групи ділової активності характеризують результати й ефективність поточної основної виробничої діяльності.

До узагальнюючих показників оцінки ефективності використання ресурсів підприємства і динамічності його розвитку відносяться показник ресурсовіддачі і коефіцієнт стійкості економічного росту.

*Ресурсовіддача* (коефіцієнт оборотності авансованого капіталу). Характеризує обсяг реалізованої продукції, що приходиться на гривню коштів, вкладених у діяльність підприємства. Ріст показника в динаміці розглядається як сприятлива тенденція.

*Коефіцієнт стійкості економічного росту.* Показує, якими в середньому темпами може розвиватися підприємство надалі, не змінюючи вже сформоване співвідношення між різними джерелами фінансування,

фондовіддачею, рентабельністю виробництва і т. п.  
Зазначені показники узагальнені в таблиці 12.3.

Таблиця 12.3

*Оцінка фінансової стійкості і ділової активності*

Найменування показника	Формула розрахунку
1. Коефіцієнт концентрації власного капіталу власний капітал	<i>Власний капітал</i> усього господарських засобів (нетто)
2. Коефіцієнт фінансової залежності	<i>Власний капітал</i> усього господарських засобів (нетто)
3. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	<i>Власні оборотні засоби</i> власний капітал
4. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень	<i>Довгострокові пасиви</i> позаборотні активи
5. Коефіцієнт довгострокового залучення позикових засобів	<i>Довгострокові пасиви</i> довгострокові пасиви + власний капітал
6. Коефіцієнт структури позикового капіталу	<i>Довгострокові пасиви</i> позиковий капітал
7. Коефіцієнт співвідношення позикових і власних засобів	<i>Позиковий капітал</i> власний капітал
8. Виручка від реалізації	–
9. Чистий прибуток	–
10. Продуктивність праці	Виручка від реалізації середньосписочна чисельність
11. Фондовіддача	Виручка від реалізації середня вартість основних засобів

Продовження таблиці 12.3

Найменування показника	Формула розрахунку
12. Оборотність засобів у розрахунках (в оборотах)	Виручка від реалізації середня дебіторська заборгованість
13. Оборотність засобів у розрахунках (у днях)	<u>360 днів</u> показник 12
14. Оборотність запасів (в оборотах)	Собівартість реалізації середні запаси
15. Оборотність запасів (у днях)	<u>360 днів</u> показник 14
16. Оборотність кредиторської заборгованості (у днях)	Середня кредиторська заборгованість * 360 дн / собівартість реалізації
17. Тривалість операційного циклу	Показник 3.13 + показник 15
18. Тривалість фінансового циклу	Показник 3.17 + показник 16
19. Коефіцієнт погашеності дебіторської заборгованості	Середня дебіторська заборгованість виручка від реалізації
20. Оборотність власного капіталу ви торг від реалізації	Виручка від реалізації середня величина власного капіталу
21. Оборотність сукупного капіталу	Виручка від реалізації Підсумок середнього балансу — нетто
22. Коефіцієнт стійкості економічного росту	Чисти прибуток – дивіденди, виплачені <u>акціонерам</u> власний капітал

#### 12.4. Аудит рентабельності підприємства

При аудиті рентабельності використовуються наступні основні показники, що використовуються в країнах з ринковою економікою, для характеристики рентабельності вкладень у діяльність того чи іншого виду: рентабельність авансованого капіталу і рентабельність власного капіталу. Економічна інтерпретація цих показників очевидна - скільки гривень прибутку приходиться на одну гривню авансованого (власною) капіталу. При розрахунку можна використовувати або загальний прибуток звітного періоду, або чистий прибуток.

1. Рентабельність продукції (витрати) (Рпр) визначається відношенням прибутку від реалізації продукції (Пр) до повної її собівартості (С):

$$R_{pr} = (Pr / C) * 100 \% \quad (12.1)$$

Цей показник характеризує вихід прибутку в процесі реалізації продукції на одиницю витрат в основній діяльності підприємства.

2. Рентабельність продажу (ROS) визначається як відношення



прибутку від реалізації (Пр) до виручки від реалізації без податків, пключаємих в ціну продукції (В):

$$ROS = (Пр / В) * 100 \% \quad (12.2)$$

Рентабельність продажу характеризує доходність основної діяльності підприємства. Аудитор використовує цей показник для контролю над взаємозв'язком між цінами, кількості реалізованого товару, витрат виробництва і реалізації продукції.

3. Рентабельність активів (КОЛ) визначається як відношення прибутку (балансового чи чистого) (Пб або Пч) до середньої величини активів за перевіряємий період (Аср):

$$ROA = (Пб(або Пч) / Аср) * 100 \% \quad (12.3)$$

Цей показник служить для визначення ефективності використання капіталу, оскільки дає загальну оцінку доходності вкладеного в виробництво капіталу, як власного так і позикового.

Рентабельність активів також можна представити як ефективність використання матеріальних і фінансових ресурсів: рентабельності продажу і обертаємості активів (Оа):

$$ROA = ROS * Оа \quad (12.4)$$

Чим менше доля прибутку в ціні, тим більше повинна бути швидкість обороту, щоб рентабельність вкладень в підприємство була достатньою. І навпаки, чим нижче швидкість обороту, тим більше повинна бути доля прибутку в ціні товару.

4. Рентабельність поточних активів (Рта) являє собою відношення чистого прибутку підприємства (Пч) до середньої величини поточних активів (оборотних коштів) підприємства (Ат. Ср):

$$Рта = (Пч / Ат.ср) * 100 \% \quad (12.5)$$

Цей показник характеризує величину прибутку, отриману з кожної гривні, що вкладена у поточні активи.

**Система фінансових коефіцієнтів  
аудиту рентабельності**

Основні класи показників рентабельності	Фінансові коефіцієнти рентабельності
1. Показник рентабельності, розрахований на підставі прибутку (доходу)	1.1 Коефіцієнт обмеженого рівня валового прибутку 1.2 Коефіцієнт обмеженого рівня прибутку від основної (операційної) діяльності 1.3 Коефіцієнт обмеженого рівня прибутку всієї діяльності підприємства 1.4 Коефіцієнт обмеженого рівня чистого прибутку 1.5 Коефіцієнт критичної рентабельності
2. Показник рентабельності, розрахований в зв'язку з використанням виробничих активів	2.2 Коефіцієнт віддачі на всю суму виробничих активів 2.2 Коефіцієнт віддачі на інвестований капітал 2.3 Коефіцієнт віддачі на акціонерний капітал
3. Показник рентабельності, розрахований на підставі потоків власних грошових коштів	3.1 Коефіцієнт рентабельності відбору 3.2 Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу 3.3 Коефіцієнт рентабельності власного капіталу 3.4 Коефіцієнт обслуговування боргу

5. Рентабельність власного акціонерного капіталу (ROE) визначається як відношення чистого прибутку (Пч) до середньої величини власного капіталу підприємства (Кс) за перевіряємий період:

$$ROE = (Пч/Кс) * 100\% \quad (12.6)$$

Цей показник займає особливе місце серед показників рентабельності і характеризує ефективність використання власних коштів акціонерів, величину прибутку, отриману на кожну гривню вкладень акціонерів в підприємство. Значення цього показника відбиває ступінь привабливості об'єкта для вкладень коштів акціонерів. Чим вище цей показник, тим більше прибутку приходить на одну акцію, тим вище потенційні дивіденди.

### 12.5. Питання для обговорення та самоперевірки

1. В чому сутність методики аудиту фінансового стану підприємства?
2. Що є джерелом аудиту фінансового стану?
3. Назвіть етапи аудиту фінансового стану та їх особливості?
4. Які коефіцієнти необхідно розрахувати аудиторю для оцінки майнового стану підприємства?

5. Що собою являє коефіцієнт відновлення та його економічна інтерпретація?

6. Коли підприємство вважається платоспроможним?

7. На підставі яких показників оцінюється фінансова стійкість підприємства?

8. На підставі яких документів розраховується коефіцієнт платоспроможності (ліквідності)?

9. Які показники при аудиті фінансового стану характеризують ділову активність підприємства?

10. На підставі яких документів розраховується коефіцієнт рентабельності активів і пасивів?

11. Які показники рентабельності розраховуються на підставі потоків власних грошових коштів?

12.6. Контрольний блок

12.6.1. Графічний диктант

Відповідайте на питання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно: Так- "+" Ні - "-" Чи вірно, що:

1. Аудит фінансового стану проводиться в 4 етапи?

2. Показник, що характеризує ступінь зношеності основних засобів - коефіцієнт відновлення.

3. Критичне нижнє значення коефіцієнта поточної ліквідності — 0,5.

4. При визначенні коефіцієнта швидкої ліквідності, до оборотних активів необхідно додати запаси I поділити на короткострокові пасиви.

5. Показник, який відображає середні темпи розвитку підприємства — коефіцієнт фінансової залежності.

6. До узагальнюючих показників ефективності використання ресурсів підприємства відносяться ресурсовіддача і матеріаломісткість.

7. Для визначення тривалості операційного циклу необхідно оборотність запасів (у днях) додати до оборотності запасів (в оборотах).

8. Коефіцієнт рентабельності відбору належить до показників рентабельності, розрахованих па підставі прибутку (доходу).

9. Рентабельність поточних активів являє собою відношення чистого прибутку до середньої величини поточних активів.

10. По результатам аудиту фінансового стану аудитор може скласти стандартний або нестандартний аудиторський висновок.

## РОЗДІЛ 13. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ

### 13.1. Види аудиторського висновку

У Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3126-ХІІ (ст.7) зазначено, що аудиторський висновок - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Складання висновку (дод. 21) регламентується також Національним нормативом № 26 «Аудиторський висновок».

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів - причина такого висновку, який відрізняється від позитивного. Для більш докладного опису цих аргументів аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться у додатку.

Позитивний висновок (дод. 22, 23, 24) оформлюється при наявності безумовної позитивної згоди, нефундаментальної невпевненості і нефундаментальної незгоди. Невпевненість виникає у випадку, якщо аудитор не може її сформулювати, але вона відрізняється від перевіреної фінансової інформації.

Умовно-позитивний висновок визначається тоді, коли існує фундаментальна незгода та коли вплив факторів, які їх викликали, настільки значний, що може суттєво спотворити дійсний стан на підприємстві.

Наявність фундаментальної незгоди — основа для негативного висновку (дод. 25), а фундаментальної невпевненості — для відмови від видачі висновку (дод. 26).

Ці види висновків можуть мати:

- обмеження, якщо існують відхилення у висновку від Національних нормативів аудиту (ННА), а також методології обліку чи недостатності інформації. При усуненні цих причин у висновок вносять зміни;
- модифікацію - додаткові пояснення, що не вносять обмежень у зміст висновку;
- доповнення - розширення структури висновку, передбаченої Національними нормативами аудиту.

У ННА № 26 «Аудиторський висновок» визначено основні критерії видачі аудитором позитивного висновку. Він складається, якщо:

1. Аудитор отримав всю інформацію, необхідну для цілей аудиту;
2. Інформація достатня;
3. Дані адекватності і достовірності.
4. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних.

5. Фінансова документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві обліковою політикою.

6. Фінансова звітність складена належним чином за формою у встановленому порядку.

Аудитор повинен надати вичерпну інформацію, необхідну для цілей аудиту. Дані перевірки повинні свідчити про її адекватність та достовірність. Фінансову звітність потрібно складати належним чином.

У ході перевірки суцільним способом повинні перевірятися наступні документи: рахунки, платіжні доручення, касові ордери, накладні, якісні посвідчення, податкові накладні, меморіальні ордери та оборотно-сальдові відомості, журнали по субконто та звітність підприємства.

### **13.2. Порядок складання аудиторських висновків**

За формою та змістом аудиторський висновок повинен відповідати певним вимогам, передбаченим Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3126-XI. Аудиторський висновок визначається як «офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності». Законом передбачено, що аудиторський висновок, складений аудитором іноземної держави для офіційного подання, повинен бути підтверджений аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним законодавством.

Результати перевірки бухгалтерського балансу та річної звітності в Україні оформлюються за вимогами до аудиторського висновку № 26 «Аудиторський висновок», який розроблений на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» і затверджений

Верховною Радою від 22.04.93р. Цей норматив суттєво враховує міжнародний досвід формування аудиторських висновків, насамперед США.

У відповідності зі статтями 7 і 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор має право провести перевірку бухгалтерської річної звітності суб'єкта господарювання з метою надання висновку про достовірність і реальність представленої інформації і її підтвердження або непідтвердження. Норматив 26 «Аудиторський висновок» регулює основні принципи, за якими складається висновок аудитора. В ньому зазначається, що «аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність».

Аудиторський висновок повинен містити в собі чітке і ясне уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність. Він складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути наступні розділи:

- заголовок;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про фінансову звітність;
- дата аудиторського висновку;

- адреса аудиторської фірми;
- підпис аудиторського висновку.

У вступі відображається: інформація про склад перевіреної звітності та дату її складання; про розподіл відповідальності між керівництвом підприємства, яке перевірялося та обґрунтованість аудиторського висновку при складанні звітності аудитором.

Масштаб перевірки містить відомості про критерії якості аудиту (вимоги нормативів, що діють на Україні, або міжнародні стандарти аудиту); зауваження щодо планування і перевірки з достатнім ступенем впевненості щодо відсутності суттєвих помилок у звітності; методику дослідження (тестування) бухгалтерських принципів оцінки статей звітності, методологію обліку, що використовується на підприємстві.

Під час аудиторської перевірки аудитор повинен робити оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства па предмет їх впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор повинен керуватися положенням Національного нормативу аудиту № 11 «Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки».

У цьому розділі можна навести такі висловлювання:

«Ми пропели нашу перевірку у відповідності з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та Національних нормативів аудиту в Україні. Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності з метою оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку».

У висновку аудитора про перевірену фінансову звітність висвітлюється аудитором оцінка перевіреної звітності, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, що діють па Україні, а саме:

«Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 20... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

У висновку надається уточнення поняття «дата аудиторського висновку». Згідно Нормативу 26 «Аудиторський висновок» аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки.

Дата на аудиторському висновку представляється на той самий день,

коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата в аудиторському висновку повинна проставлятися або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

У висновку аудитор повинен висловити свою думку з приводу:

- вичерпності та достатності одержаної аудитором інформації;
- узгодженості системи бухгалтерського обліку з діючими нормативами та законодавчими актами;
- відповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, діючим законодавчим та нормативним актам. Пояснення повинні бути викладені наприкінці аудиторського висновку.

За Законом України «Про аудиторську діяльність» прийом-здача аудиторського висновку повинні оформлятися актом. Норматив 26 «Аудиторський висновок» ніяких рекомендацій щодо його форми та змісту не містить. Приклад такого акту наводиться у дод. 27.

Слід зауважити, що деякі аудиторські фірми (аудитори) не складають окремий документ про прийом-здачу аудиторського висновку, а вказують необхідні реквізити на останньому аркуші аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається у трьох примірниках. Перший та третій передається замовнику, а другий — виконавцю. У другому примірнику необхідно проставити підпис та розшифровку підпису замовника та виконавця.

Крім того, у висновку слід проставити печатку замовника та виконавця.

Складання аудиторського висновку завершується аудиторською перевіркою.

### **13.3. Складання аудиторських висновків спеціального призначення та оцінка фінансової інформації**

Норматив 28 «Аудиторські висновки спеціального призначення» включає наступні розділи:

- аудиторські висновки по результатам тематичного аудиту;
- аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену у відповідності з іншими принципами обліку;
- аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності;
- аудиторська перевірка виконання договірних відносин;
- аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства та п'ять додатків. *Аудиторські висновки по результатам тематичного аудиту* містять інформацію про складання висновку та користувачів інформації.

При плануванні тематичного аудиту аудитор повинен чітко уявляти мету інформації про складання висновку, а також про майбутніх користувачів інформації. Висновок аудитора по результатам тематичного аудиту складається задовільною формою, але він повинен включати основні його елементи. До них відносяться:

- назва незалежного аудитора (аудиторської фірми);
- назва підприємства;

- вступ;
- посилання на те, яка фінансова інформація перевіряється та яку відповідальність несе керівництво клієнта, а яку - аудитор;
- характер проведеної тематичної перевірки;
- інформація про правила чи практику, яка використовувалася під час перевірки;
- опис роботи, зробленої аудитором;
- висновок аудитора про фінансову звітність, який повинен включати:
  - 1) дату висновку;
  - 2) адресу аудитора;
  - 3) підпис аудитора.

Якщо фінансова звітність підприємства надається таким користувачам, як Національний банк України або Державна комісія ч цінних паперів І фондового ринку,

може існувати стандартна форма аудиторського висновку, яка не відповідає вимогам цього нормативу.

Аудитор повинен упевнитися, чи відповідають умови договору про проведення тематичної перевірки спеціальним вимогам користувача або замовника аудиторського висновку.

Крім того, аудитору необхідно переглянути основні вимоги договорів та встановити існування правильного розкриття цих вимог у фінансовій звітності та примітках до неї.

*Аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену у відповідності з іншими принципами обліку* містить набір критеріїв і принципів, які використовуються для підготовки фінансової звітності, що застосовуються щодо всіх її суттєвих елементів і є загально визнаними як в окремо взятій країні, так і багатьма країнами. Фінансова звітність може бути підготовлена зі спеціальною метою згідно з міжнародними обліковими принципами. Це податкові декларації, звіт про рух грошових коштів, специфічна фінансова звітність (введена, наприклад, регулюючим державним органом — Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, яка може встановити спеціальні вимоги щодо форми і змісту представлення фінансової звітності).

В аудиторському висновку про фінансову інформацію, підготовленою у відповідності з іншими міжнародними принципами бухгалтерського обліку, необхідно вказувати на Ці принципи бухгалтерського обліку, або на розділ фінансової звітності, в котрому міститься таке посилання. У даному висновку необхідно вказати, чи підготовлена фінансова звітність у відповідності з такими принципами. З метою висловлення такого висновку застосовуються наступні терміни: «дає правдиве і неупереджене уявлення», або «представлено об'єктивно, з усіх поглядів, що відповідають» тощо. Приклади таких висновків наведені у додатку № 1 до нормативу № 28.

Аудитор повинен визначити, чи можна замовнику фінансової звітності підприємства, а також аудиторського висновку зі спеціальних питань зрозуміти з назви або з приміток до неї, що вона підготовлена згідно із



спеціальними вимогами замовника. Якщо у назві фінансової звітності або у тексті немає відповідних посилань і вказівок, то аудитор повинен зробити відповідні доповнення до раніше підготовленого висновку.

Аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності передбачає перевірку однієї чи декілька позицій фінансової звітності підприємства, наприклад, про стан дебіторської заборгованості, правильність нарахувань заробітної плати, нарахування преміальних винагород, правильність розрахунків податків тощо.

Такий вид перевірки дає змогу аудитору скласти висновок по фінансовій звітності не в цілому, а по окремим її позиціям, якщо елементи фінансової звітності пов'язані між собою. Наприклад, стаття «виробничі запаси» з одного боку та «розрахунки з постачальниками» з іншого, аудитор ніколи не може визначити їх значення відокремлено одного компонента від іншого, йому необхідно проводити аудиторську перевірку в тісному взаємозв'язку.

Таким чином, аудитор повинен проаналізувати ті статті фінансової звітності підприємства, котрі суттєво пов'язані між собою та впливають на інформацію, про яку він дає свій висновок.

Незважаючи на це, аудитору слід визначити розмір суїтевості окремих компонентів фінансової звітності стосовно всієї звітності. Наприклад, дослідження залишку па якомусь одному рахунку може привести аудитора до прийняття ним меншого значення суїтевості, ніж встановленого ним значення при розгляді фінансової звітності в цілому, виходячи з валюти балансу.

*Додаток I до нормативу № 28*

Приклад аудиторського висновку про фінансову

Інформацію, підготовлену у відповідності з іншими принципами бухгалтерського обліку

### **ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

Аудиторський висновок для...

«Ми провели аудиторську перевірку фінансової звітності про рух грошових коштів (назва підприємства) станом на 31 грудня 2... За правильність підготовки звіту відповідальність несуть службові особи Підприємства. Нашим обов'язком є висловлення висновку по результатах зробленої перевірки про окрему форму звітності «Рух оборотних коштів підприємства».

Перевірка проводилася у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту (або національними нормативами аудиту). За цими нормативами ми повинні спланувати і провести аудиторську перевірку з метою отримання достатнього рівня впевненості у тому, що звітність не містить суттєвих перекручень. Аудиторська перевірка включає вивчення (шляхом тестування) доказів, які підтверджують показники у фінансовій звітності підприємства. Також у перевірку входить оцінка використаних на підприємстві принципів бухгалтерського обліку і виявлення суттєвих помилок, допущених співробітниками підприємства, і оцінка загальних тверджень фінансової звітності. Ми вважаємо, що проведена аудиторська перевірка забезпечує

розумну основу для формування висновку.

Завданням підприємства була підготовка фінансової звітності, основного на обліку грошових коштів підприємства. У відповідності з існуючими на підприємстві принципами визначення прибутків і витрат прибуток визнається в час його отримання або нарахування, а не тільки в час нарахування, а витрати визнаються в час виникнення, а не тільки в час виплати.

На наш погляд, цей звіт дає правдиве і неупереджене відображення (або «звітність представлена об'єктивно у всіх відношеннях») отриманих прибутків і понесених витрат підприємства в році, який закінчується 31 грудня 2..., у відповідності зі схемою отримання I видачі грошових коштів, описаною в додатку № 1 до цього висновку».

Щоб запобігти тому, що користувач висновку про окремі позиції фінансової звітності не сприйняв висновок як такий, що стосується її в цілому, аудитор повинен попередній клієнта про те, що він не може оприлюднювати цей висновок у відповідності до всієї фінансової звітності.

Аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності підприємства повинен включати примітку про принципи бухгалтерського обліку}, які використовувалися на протязі року або розділ приміток до звітності, підготовлених клієнтом, де дасться подібне посилання. У висновку необхідно вказані порядок підготовки окремої позиції компоненту фінансової звітності у відповідності з принципами обліку, прийнятими на підприємстві. У додатку № 2 до нормативу 28 наводяться приклади таких висновків.

Якщо складання висновку має негативний характер або є підмова аудитора від складання висновку про окрему позицію фінансової звітності, що відрізняються від негативною тільки в тому разі, коли він не становить суттєву її частину.

*Аудиторська перевірка виконання договірних відносин* передбачає отримання замовлення на підготовку аудиторського висновку про дотримання підприємством умов окремих угод, наприклад, позикових договорів на придбання облігацій, договорів на надання гарантій (додаток 3, 4 до нормативу № 28).

У відповідності з такими договорами підприємству треба дотримуватися певних положень (сплати процентів, заборону виплати дивідендів окремим особам, використання доходів від реалізації окремого майна тощо).

При складанні аудиторського висновку аудитор визначає своє ставлення до дотримання підприємством окремих пунктів договорів, коли загальні питання пов'язані з обліком або фінансами, тобто знаходяться в межах компетенції аудитора.

*Додаток 2 до нормативу № 28*

### **Аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTI**

Аудиторський висновок для...

«Ми провели аудиторську перевірку обліку дебіторської заборгованості (наводиться назва підприємства) станом на 1 січня 2... року, яка є невід'ємною частиною аудиторського висновку. За правильність і до-

стовірність підготовки відомості обліку несе відповідальність персонал підприємства. Нашим обов'язком є висловлення висновку про відомість обліку, який ґрунтується на результатах нашої перевірки.

Перевірка проводилася у відповідності з Міжнародними аудиторськими стандартами (або національними нормативами аудиту). У відповідності з цими стандартами ми повинні планувати і проводити аудиторську перевірку з метою отримання достатнього рівня впевненості в тому, що в обліку не існує суттєвих перекручень. Аудиторська перевірка включає вивчення (шляхом тестування) доказів, які підтверджують показники обліку. Також у перевірку входить оцінка принципів бухгалтерського обліку і суттєвих оцінок, які були зроблені співробітниками Підприємства, і оцінка загального уявлення про рахунки дебіторів.

На нашу думку, проведена перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку. Облік правдиво і неупереджено відображає (або «представляє об'єктивно в усіх відношеннях») стан справ щодо рахунку дебіторів Підприємства в році, який закінчився 31 грудня 2..., у відповідності з...».

**Примітка. Така ж форма висновку дається щодо правильності розподілу прибутку після оподаткування.**

*Додаток 3 до нормативу № 28*

Аудиторський висновок з окремих питань

Аудиторський висновок для (назва користувача).

«Ми провели аудиторську перевірку бухгалтерських та фінансових аспектів дотримання (назва підприємства) розділів з 1... по 2... включно договору, підписаного 15 січня 2... року, який підписаний і «Банком».

Перевірка проводилася у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту (або Національними нормативами аудиту), які можна використовувати для проведення аудиторських перевірок на відповідність. Згідно з цими стандартами ми повинні спланувати і провесні аудиторську перевірку з метою отримання достатнього рівня впевненості в тому, що (назва підприємства) дотримувалося відповідних положень Договору. Аудиторська перевірка включає отримання шляхом тестування необхідних доказів. На нашу думку, проведена перевірка дає достатню підставу для формування висновку.

Вважаємо, що підприємство в усіх суттєвих аспектах дотримувалося вимог Договору, що станом на 1 січня 2... року підтверджується даними бухгалтерських і фінансових документів».

*Додаток 4 до нормативу ЛЬ 28*

Аудиторський висновок щодо фінансової звітності підприємства, а також окремих положень Договору

Аудиторський висновок для...

«Ми провели аудиторську перевірку балансу (наводиться назва підприємства) станом на 1 січня 2... року і відповідних до нього звіту про прибутки і збитки і звіту про рух грошових коштів на таку саму дату. За підготовку цієї фінансової звітності відповідальність несе керівництво

підприємства. Нашим обов'язком є висловлення висновку стосовно цієї фінансової звітності на підставі проведеного аудиту. Ми перевірили також дотримання «...Підприємством» розділів з 1... по 2... включно договору, підписаного 15 січня 2... року, який укладено з «Банком».

Перевірка проводилася у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту (або національними нормативами), які використовуються під час аудиторських перевірок фінансової звітності підприємств і перевірок на відповідність. Ці нормативи вимагають, щоб планування і проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних доказів відсутності суттєвих перекручень і помилок у фінансовій звітності підприємства, а також того, що (назва підприємства) дотримувалося окремих положень Договору. Аудиторська перевірка складається з вивчення (шляхом тестування) доказів, які підтверджують показники в фінансовій звітності підприємства, та оцінки бухгалтерського обліку і суттєвих оцінок, зроблених співробітниками Підприємства, а також оцінки загального представлення бухгалтерської звітності. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку.

Ми вважаємо, що фінансова звітність підприємства дає правдиве і неупереджене відображення (або «представлена об'єктивно в усіх відношеннях») фінансового стану Підприємства в році, який закінчується 31 грудня 2... року, і результатів її діяльності, і руху грошових коштів за той самий період у відповідності з... (дотриманням...).

Підприємство в усіх суттєвих аспектах дотримувалося вимог положень Договору, наведених вище станом на 1 січня 2... року.

На нашу думку, Підприємство в усіх суттєвих аспектах дотримувалося вимог Договору, що станом на 1 січня 2... року підтверджується даними бухгалтерських і фінансових документів».

У вішалках, коли частина роботи знаходиться поза межами компетенції аудитора, він повинен використати її для проведення роботи експерта. У висновку повинні знайти відображення питання з відображення умов договору клієнтом.

*Аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність* підприємства складається у випадку, коли клієнт підготував її за декілька років, ч метою найефективнішого інформування користувачів, які мають змогу отримати більш обґрунтоване уявлення про результати діяльності підприємства і зробити відповідні фінансові аналізи.

Узагальнена фінансова звітність — узагальнений фінансовий звіт, який готується на основі річної бухгалтерської звітності та висновку аудитора з метою інформування окремих користувачів, яких цікавить лише найголовніші показники діяльності та фінансового стану підприємства. Узагальнена фінансова звітність значно менше деталізована, ніж річна фінансова звітність по одній окремо взятій юридичній особі. У таких звітах слід чітко вказати, що вони є узагальненими. Користувачам фінансової звітності для кращого розуміння фінансового стану підприємства і результатів його роботи необхідно використовувати узагальнену фінансову

звітність, що підтверджена аудитором і в якій наводилась інформація про систему бухгалтерського обліку, яка використовувалась на підприємстві.

Назва узагальненому фінансовому звіту присвоюється таким чином, щоб зрозуміти інформацію фінансової звітності, па підставі якої він був підготовлений. Наприклад, «узагальнений фінансовий звіт, підготовлений з використанням фінансової звітності станом на 1 січня 2... року, яка перевірена аудитором».

Додаток 5 до нормативу № 28

Приклад аудиторської о позитивного висновку в зауваженнями про узагальнену фінансову звітність підприємства

Аудиторський висновок для...

«Ми провели аудиторську перевірку фінансової звітності підприємства (назва підприємства) станом на 1 січня 2... року, па підставі котрої була підготовлена узагальнена фінансова звітність у відповідності з «Міжнародними стандартами аудиту» (або «Національними нормативами аудиту»). У нашому висновку від 10 травня 2... року ми висловили думку, що фінансова звітність підприємства, на підставі котрої були підготовлена узагальнена фінансова звітність, представлена об'єктивно в усіх, відношеннях..., за винятком того, що оцінка вартості майна була завищена на...

Вважаємо, що фінансова звітність підприємства відповідає в усіх суттєвих аспектах фінансовій звітності, но якій зроблено аудит, та па підставі якої вона була складена. Для кращого розуміння фінансового стану Підприємства і результатів його діяльності за вище наведений період та характеру проведеної перевірки узагальнена фінансова звітність повніша вивчатися разом з фінансовою звітністю, на основі якої вона була підготовлена, і пов'язана з нею аудиторським висновком».

Узагальнена фінансова звітність може не містити всіх передбачених законодавством форм фінансової звітності, то підтверджується аудитором. Тому такі фрази, як «представлена об'єктивно в усіх відношеннях» і «представлена неупереджено» не повинні використовуватися аудитором при формуванні висновку стосовно узагальненої фінансової звітності (дод. 5).

Висновок аудитора про узагальнену фінансову звітність підприємства повинен включати наступні основні елементи:

- 1) назву незалежної аудиторської фірми;
- 2) назву підприємства;
- 3) посилання на річну фінансову звітність, перевірену аудитором, на підставі котрої підготовлена ця узагальнена фінансова звітність підприємства;
- 4) відображення дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку;
- 5) висновок аудитора про те, чи збігається за змістом Інформація в узагальненій фінансовій звітності - річній звітності, яка підтверджена аудитором - у разі існування позитивного висновку про річну звітність і позитивного висновку про узагальнену фінансову звітність підприємства в

аудиторському висновку має бути вказано, що узагальнений фінансовий звіт відповідає повному річному фінансовому звітові, однак стосовно останнього був виданий позитивний висновок, де були зауваження (розкривається характер зауважень у цьому розділі, або вони наводяться у додатку до аудиторського висновку);

б) заяву або посилання на відповідний розділ у примітках до фінансової звітності, де розповідається про те, що для кращого розуміння фінансових результатів, а також стану підприємства та виконаної аудитором роботи, узагальнений фінансовий звіт слід вивчати разом з повною фінансовою звітністю і аудиторським висновком до неї;

7) дата висновку;

8) адреса аудитора;

9) підпис аудитора.

#### 13.4. Питання для обговорення та самоперевірки

1. *Яким нормативом передбачений порядок складання аудиторських висновків спеціального призначення?*

2. *Назвіть види аудиторських висновків.*

3. *Які основні елементи включає аудиторський висновок по результатам тематичного аудиту?*

4. *Що являють собою принципи бухгалтерського обліку?*

5. *Які існують форми загальноприйнятої спеціальної фінансової звітності?*

6. *Що повинен включати аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності підприємства?*

7. *Що являє собою узагальнена фінансова звітність?*

8. *В якому випадку аудитор визначає своє ставлення до дотримання підприємством окремих пунктів договору?*

#### 13.5. Практичний блок

1. Скласти аудиторський висновок про фінансову інформацію, підготовлену у відповідності з іншими принципами бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати).

2. Скласти аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності (облік дебіторської заборгованості).

3. Скласти аудиторський висновок щодо фінансової звітності підприємства, а також окремих положень Договору.

4. Скласти аудиторський позитивний висновок із зауваженнями про узагальнену фінансову звітність підприємства.

5. Опрацювати й оформити згідно з нормативом аудиту № 6 «Документальне оформлення результатів аудиту» (дод. 28) робочу документацію аудитора.

#### ДОДАТКИ

##### Додаток 1

### ЗАКОН УКРАЇНИ ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового

контролю з метою захисту інтересів власника.

## **Розділ I. Загальні положення**

### ***Стаття 1. Сфера дії Закону***

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної виконавчої влади.

### ***Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність***

Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими законодавчими і нормативними актами України. У випадках, якщо міжнародним договором, в якому бере участь Україна, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

### ***Стаття 3. Аудиторська діяльність***

Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Прибуток (доход) від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством.

### ***Стаття 4. Аудит***

Аудит — це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Затрати на проведення аудиту відносяться на собівартість товару (продукції, послуг).

### ***Стаття 5. Аудитор***

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен на підставі чинного сертифікату отримати ліцензію.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною,

посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

#### *Стаття 6. Аудиторська фірма*

Аудиторська фірма — це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності.

Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків.

Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один аудитор.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

#### *Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи*

Аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим

нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватися усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або господарюючому суб'єкту України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

#### *Стаття 8. Публічна бухгалтерська звітність*

Публічна бухгалтерська звітність складається із аудиторського висновку, балансу, звіту про прибутки і збитки, іншої звітності в межах відомостей, які не становлять комерційну таємницю і визначені законодавством для надання користувачам та публікації.

Аудиторський висновок про достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам балансу та інших форм публічної бухгалтерської звітності повинен ґрунтуватися на аналізі достатнього обсягу інформації щодо наслідків фінансово-господарської діяльності, в тому числі на вивченні бухгалтерської звітності і документів, які становлять комерційну таємницю і не підлягають публікації.

Відкриття бухгалтерської звітності, що становить комерційну таємницю, для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється користувачами бухгалтерської звітності.

#### *Стаття 9. Користувачі бухгалтерської звітності*



Користувачами бухгалтерської звітності можуть бути уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб'єктів, в тому числі: власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності.

Користувачі бухгалтерської звітності мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги та напрями аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами.

#### *Стаття 10. Обов'язкове проведення аудиту*

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю, а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більш як двісті мінімальних заробітних плат;

2) перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдінгових компаній,

інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів;

4) державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;

5) порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

#### *Стаття 11. Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку*

Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, визначеного законодавством України, своєчасне та повне надання бухгалтерської звітності користувачам та аудиторам покладається на керівника господарського суб'єкта.

Публічна бухгалтерська звітність повинна бути перевірена аудитором (аудиторською фірмою) і може оприлюднюватись протягом року, наступного за звітним.

Аудиторські перевірки не виключають здійснення державними податковими Інспекціями контролю за дотриманням податкового законодавства та виконання контрольних функцій іншими суб'єктами,

уповноваженими на це законами України.

## **Розділ II. Сертифікацій та ліцензування в аудиторській діяльності**

### **Стаття 12. Сертифікація аудиторів**

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту.

Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніш як через рік після прийняття рішення Аудиторською палатою України.

Термін чинності сертифікату не може перевищувати п'яти років.

Члени Аудиторської палати України підлягають сертифікації у встановленому порядку.

Особи, делеговані до Аудиторської палати України першого скликання, підлягають сертифікації з дотриманням вимог цього Закону, за винятком складання іспиту.

### **Стаття 13. Ліцензування аудиторської діяльності**

Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю надається Аудиторською палатою України окремим аудиторам або аудиторським фірмам з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Клопотання про отримання ліцензій подається до Аудиторської палати України після державної реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності.

За видачу ліцензії справляється плата у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат, яка спрямовується до державного бюджету.

Термін чинності ліцензій не може перевищувати п'яти років.

## **Розділ III. Аудиторська палата України**

### **Стаття 14. Повноваження Аудиторської палати України**

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України підлягає затвердженню двома третинами голосів від загальної кількості членів палати.

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту, веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Затвердження норм і стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. Затверджені Аудиторською палатою України норми і стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання підприємствами та організаціями.

### **Стаття 15. Створення Аудиторської палати України**

Аудиторська палата України створюється і функціонує як незалежний, самостійний орган на засадах самоврядування.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи від дня реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом. Плата за реєстрацію не справляється.

Аудиторська палата України 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 інспекції України, Національного банку України, Міністерстві 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 інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України.

Порядок делегування визначається відповідно з'їздом, правлінням, колегією або іншим вищим керівним органом з дотриманням вимог статті 12 цього Закону.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Аудиторська палата України створює на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

#### *Стаття 16. Діяльність Аудиторської палати України*

Термін повноважень членів Аудиторської палати України не може перевищувати п'яти років.

Термін повноважень членів Аудиторської палати України першого скликання не може перевищувати трьох років.

Персональний склад Аудиторської палати України підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів.

Ротація здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів Аудиторської палати України шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Результати анкетування затверджуються Аудиторською палатою України.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому порядку.

Всі рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданні простою більшістю голосів при наявності двох третіх її членів, за винятком рішень, передбачених частиною другою статті 14 цього Закону. В окремих випадках, що підлягають визначенню в Статуті Аудиторської палати України, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування.

При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуєчий.

Засідання Аудиторської палати України веде головуєчий, функції якого виконують по черзі всі члени палати в алфавітному порядку їх прізвищ.

Члени Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікатів, у розмірах, які визначаються Аудиторською палатою України.

#### **Розділ IV.**

### **Професійна громадська організація аудиторів України**

*Стаття 17. Створення професійної громадської організації аудиторів України*

Аудитори України мають право об'єднатися в громадську організацію за професійними ознаками (Спілку аудиторів України), дотримуючись вимог цього Закону та інших законів України.

Спілка аудиторів України повинна мати фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки при наявності в них не менше п'яти аудиторів, які є членами Спілки. Відкриття місцевих осередків не є обов'язковим.

*Стаття 18. Повноваження професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України)*

Повноваження професійної громадської організації аудиторів України визначаються цим Законом, Законом України «Про об'єднання громадян» та Статутом професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України).

З метою забезпечення соціального захисту своїх членів Спілка аудиторів України може створювати відповідні фонди, в тому числі фонд соціального страхування.

У порядку, встановленому цим Законом, Спілка аудиторів України має право:

- делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати;
- порушувати клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати України, які делеговані Міністерством фінансів України, Головною державною податковою інспекцією України» Національним банком України, Міністерством статистики України та Міністерством юстиції України;

- вносити на розгляд Аудиторської палати України проекти норм і стандартів аудиту.

Рішення та клопотання з питань делегування, відкликання та припинення повноважень членів Аудиторської палати України приймаються з'їздом Спілки аудиторів України або правління з наступним затвердженням таких рішень з'їздом.

Розділ V.

Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

*Стаття 19. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг*

Аудитор може надавати аудиторські послуги індивідуально або як працівник аудиторської фірми.

Аудитор має право індивідуально надавати аудиторські послуги тільки з дня отримання ліцензії на підставі чинного сертифіката.

Аудиторська фірма має право надавати аудиторські послуги з дня отримання ліцензії за наявності в її складі хоча б одного аудитора, що має чинний сертифікат.

Забороняється займатися наданням аудиторських послуг органам державної виконавчої влади, виконавчим органам Рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, що мають державно-владні повноваження, а також окремим особам, яким законами України заборонено здійснювані підприємницьку діяльність.

*Стаття 20. Підстави для проведення аудиту та інших аудиторських послуг*

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

В договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

Замовник зобов'язаний створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

*Стаття 21. Звіт про наслідки аудиту*

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору визначається актом прийому-здачі аудиторського висновку або іншого офіційного документа.

Аудиторський висновок складається з дотримання відповідних норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника.

Порядок оформлення інших офіційних документів за наслідками

надання аудиторських послуг визначається Аудиторською палатою України з дотриманням вимог цього Закону та інших актів законодавства України.

## **Розділ VI. Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм**

### ***Стаття 22. Права аудиторів і аудиторських фірм***

Аудитори і аудиторські фірми України мають право:

1) самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмету перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмету перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей» вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

### ***Стаття 23. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм***

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

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

2) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності;

3) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

4) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;

5) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

### ***Стаття 24. Спеціальні вимоги***

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

3) аудитором — членом керівництва, засновником або власником

господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

4) аудитором — працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

5) аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

**Розділ VII. Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм**

*Стаття 25. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм*

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Всі спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог цього Закону.

*Стаття 26. Інші види відповідальності аудиторів*

За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

*Стаття 27. Припинення чинності сертифікату та ліцензії*

Припинення чинності сертифікату або ліцензії на аудиторську діяльність здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

Порядок припинення чинності сертифікату та ліцензії на аудиторську діяльність визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо припинення чинності сертифікату та ліцензії можуть бути оскаржені до суду або арбітражного суду.

**Розділ VIII.**

**Обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту**

*Стаття 28. Укладання договору на проведення аудиту*

Господарюючі суб'єкти, для яких законодавством встановлено обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до 1 грудня поточного року повідомити відповідним податковим інспекціям про укладання договору на аудиторську перевірку.

*Стаття 29. Подання аудиторського висновку до податкової інспекції*

Господарюючі суб'єкти, зазначені в пункті 1 статті 10, повинні подати аудиторський висновок та інші документи публічної бухгалтерської звітності до відповідної податкової інспекції України протягом дев'яти місяців року,

що настає за звітним.

Подання аудиторського висновку до відповідної податкової інспекції здійснюється не пізніше десяти днів після закінчення аудиторської перевірки. В разі неподання або несвоєчасного подання аудиторського висновку відповідним податковим інспекціям з вини господарюючого суб'єкта до нього застосовуються фінансові

санкції та адміністративні штрафи, передбачені законодавчими актами України.

**Стаття 30. Відповідальність господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту**

Керівництво господарюючого суб'єкта відповідно до законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність бухгалтерських та інших документів, які надаються аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту.

В разі виявлення фактів недостовірності або неповноти бухгалтерських документів аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний повідомити замовника не пізніше дня закінчення перевірки або надання інших послуг.

*Президент України Л.КРАВЧУК м. Київ, 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ*

**ЗАКОН УКРАЇНИ ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН І ДОПОВНЕНЬ  
ДО СТАТТІ 10 ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АУДИТОРСЬКУ  
ДІЯЛЬНІСТЬ»**

Верховна Рада України постановляє:

Внести до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., № 23, ст. 243) такі зміни і доповнення:

- у пункті 1 слова «а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більш як двісті мінімальних заробітних плат» виключній;
- доповнити цей пункт абзацом другим такого змісту: «Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів проводиться один раз на три роки».

*Президент України М.КУЧМА м. Київ, 14 березня 1995 року № 81/95-ВР*

**ПОСТАНОВА ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ ПРО ПОРЯДОК  
ВВЕДЕННЯ В ДІЮ**

**ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН І ДОПОВНЕНЬ  
ДО СТАТТІ 10 ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АУДИТОРСЬКУ  
ДІЯЛЬНІСТЬ»**

Верховна Рада України постановляє:

1. Закон України «Про внесення змін і доповнень до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» ввести в дію з дня опублікування.
2. Встановити, що положення, передбачені цим Законом, застосовуються при визначенні обов'язковості проведення аудиторських перевірок господарюючих суб'єктів за наслідками фінансово-господарської



діяльності за 1994 рік.

*Голова Верховної Ради України О. МОРОЗ м. Київ, 14 березня 1995 року*  
№ 81/95-ВР

## **СТАТУТ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ КИЇВ- 1993**

### **ї. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Спілка аудиторів України (надалі — Спілка) є громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільній основі громадян України, які займаються аудиторською діяльністю,

1.2. Спілка в своїй діяльності керується Конституцією України, чинним законодавством за цим Статутом.

1.3. Діяльність Спілки поширюється на територію України.

1.4. У своїй діяльності Спілка не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдань по отриманню та перерозподілу прибутку між своїми членами.

ї.5. Спілка не несе відповідальності по зобов'язаннях своїх членів та територіальних відділень, які члени Спілки та територіальні відділення не відповідають по зобов'язаннях Спілки.

### **2. МЕТА ТА ЗАВДАННЯ**

2.1. Мета діяльності Спілки полягає в об'єднанні зусиль аудиторів для захисту своїх, законних прав та інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Для досягнення поставленої мети Спілка в установленому порядку вирішує такі завдання:

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;
- вносить пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;
- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;
- в разі необхідності приймає участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку;
- здійснює співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами, а також приватними особами як на території України, так і за її межами з питань, що відносяться до статутних завдань Спілки;
- забезпечує членів Спілки необхідними видами інформаційних, консультативних та інших послуг;
- інформує громадськість про роботу Спілки.

2.3. Для виконання поставлених завдань Спілка в порядку, встановленому чинним законодавством:

- розробляє на основі узагальнення практики науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;
- приймає участь у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяє підготовці та перепідготовці кадрів, проведенню наукового та ділового туризму, обміну досвідом, в тому числі за кордоном;
- може здійснювати господарську та іншу комерційну діяльність

шляхом створення госпрозрахункових установ та організацій із статусом юридичної особи, засновувати підприємства;

- розвиває міжнародне співробітництво, приймає участь в роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;
- створює цільові фонди для здійснення соціальних гарантій та фінансової підтримки діяльності, що відповідає цілям та завданням Спілки;
- бере участь у об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів аудиторів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
- створює спільні ради з аудиторськими організаціями інших країн, представляє в них законні інтереси своїх членів, може вступати в міжнародні громадські (неурядові) організації аудиторів;
- організує видавництво газет, журналів, учбової, методичної та довідкової літератури, книг з питань аудиторської діяльності.

2.4. Спілка є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку і штамп зі своїм найменуванням та емблему, зразки яких затверджуються Правлінням і реєструються у встановленому законом порядку, а також рахунки в установах банку (в тому числі валютний).

2.5. Місцезнаходження керівних органів Спілки — М. Київ.

### 3. ЧЛЕНИ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ ЇХ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ

3.1. Членство в Спілці індивідуальне.

3.2. Індивідуальними членами Спілки можуть бути громадяни України, іноземні громадяни, які займаються аудиторською діяльністю, визнають Статут Спілки, відповідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески.

3.3. Прийом у члени Спілки здійснюється Правлінням Спілки згідно з письмовою заявою вступаючого. Заява вступника розглядається в місячний строк з дня її подання. Рішення про вступ до Спілки приймається двома третинами голосів.

3.4. Члени Спілки мають право:

- добровільно вступати до Спілки та виходити з неї за письмовою заявою;
- обирати за бути обраним до керівних органів Спілки;
- брати участь в обговоренні всіх питань діяльності Спілки;
- вносити пропозиції щодо організації виконання Спілкою своїх завдань;
- звертатись за допомогою до Спілки для захисту своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою Спілки відповідно до обсягу свого вкладу в її створення.

3.5. Члени Спілки зобов'язані:

- брати участь в реалізації завдань Спілки, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;

- інформувати Спілку про свою діяльність, надавати пропозиції щодо вирішення існуючих проблем правовими або організаційними заходами;
- дотримуватися вимог Статуту Спілки, приймати активну участь в її діяльності, виконувати доручення і рішення керівних органів Спілки;
- своєчасно сплачувати вступні та членські внески;
- дотримуватися конфіденційності обумовленої інформації.

3.6. За порушення цього Статуту до члена Спілки можуть бути застосовані такі заходи впливу як застереження та виключення з Спілки.

3.7. Членство в Спілці припиняється у випадках:

- виходу із Спілки за письмовою заявою;
- виключення із Спілки.

3.8. Підставами для виключення можуть бути;

- систематичне невиконання вимог Статуту;
- вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора;
- вчинення дій, несумісних з статутною діяльністю Спілки.

## СТРУКТУРА СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ ТА ЇЇ КЕРІВНИХ ОРГАНІВ

4.1. Основою діяльності Спілки є добровільність і рівноправність її членів, самоврядування, законність і гласність. Спілка будується за професійними та територіальними принципами.

4.2. Основу Спілки складають територіальні відділення, які здійснюють свою роботу на підставі

своїх Положень, які не суперечать Статуту спілки, приймаються їх керівними органами та затверджуються Правлінням Спілки. В разі реєстрації місцевими органами державної виконавчої влади територіальні відділення набувають статусу юридичної особи. Територіальні відділення обирають свої керівні органи на власних зборах. Чисельність керівного органу, форму його обрання, строк повноважень, а також форми роботи визначаються зборами територіального відділення, а також Положенням про відділення.

4.3. Вищим керівним органом Спілки є з'їзд делегатів Спілки, який скликається один раз у два роки. Час та місце проведення, норми представництва і порядок обрання делегатів встановлюється Правлінням Спілки за місяць перед з'їздом. Позачерговий з'їзд скликається за ініціативою Правління або за вимогою не менше третини територіальних відділень.

4.4. Рішення з'їзду приймається за наявності двох третин загальної кількості делегатів відкритим або закритим голосуванням присутніх делегатів.

4.5. З'їзд Спілки:

- розглядає та затверджує основні напрямки діяльності Спілки;
- розглядає та затверджує Статут Спілки, вносить зміни та доповнення до нього;
- затверджує програми діяльності Спілки та звіти про їх виконання;
- обирає Голову Спілки, його заступників. Правління та Ревізійну комісію строком на 2 роки, але не більше ніж па 2 строки;

- заслуховує і затверджує звіти Голови, Правління і Ревізійної комісії;
- вирішує питання по реорганізації або ліквідації Співки.

4.6. В період між з'їздами вищим керівним органом Співки є Правління на чолі з Головою. Правління Співки:

- скликає з'їзди Співки, попередньо розглядає питання, які виносяться на з'їзд;
- вирішує питання про прийняття в члени Співки або виключення з неї;
- затверджує Положення про територіальні відділення, Ревізійну комісію;
- призначає дирекцію Співки, виконавчого директора та затверджує Положення про нього;
- керує діяльністю Співки в період між з'їздами;
- встановлює розміри вступних та членських внесків;
- затверджує зразки, печатки, емблеми, атрибутику;
- розпоряджається коштами та майном Співки, встановлює порядок їх використання і контролює його виконання;
- визначає шляхи реалізації рішень з'їзду Співки;
- координує діяльність членів Співки;
- утворює постійні комісії, секції та групи, покликані сприяти досягненню цілей та завдань, що стоять перед Співкою;
- представляє Співку у взаємовідносинах з державними установами, громадськими та міжнародними (неурядовими) організаціями;
- вирішує інші питання, "що впливають з цього Статуту.

4.7. Голова Співки:

- здійснює загальне керівництво Співкою між засіданнями Правління;
- забезпечує виконання рішень з'їзду та правління Співки;
- представляє Співку у взаємовідносинах з державними установами, громадськими та міжнародними (неурядовими) громадськими організаціями аудиторів;
- має право підпису фінансових документів як перша особа;
- укладає договори і угоди від імені Співки;
- розглядає інші питання, які відносяться до його компетенції.

4.8. В період відсутності Голови Співки на одного із заступників покладається виконання функцій Голови Співки.

4.9. На дирекцію Співки покладається здійснення виконавчих функцій. Дирекцію Співки очолює виконавчий директор, який відповідає за координацію та сприяння діяльності членам Співки.

4.10. Виконавчий директор Співки затверджується Правлінням Співки га діє на підставі Положення.

4.11. Ревізійна комісія:— проводить ревізію господарсько-фінансової діяльності Співки готує та подає результати перевірок на засіданнях Правління і з'їзду Співки. Ревізійна комісія діє на підставі Положення про неї.

4.12. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт по

забезпеченню діяльності Спілки можуть виконувати окремі особи па договірних умовах з дирекцією Спілки.

4.13. Спілки, створені нею установи та організації зобов'язані вести оперативний та бухгалтерський облік, статистичну звітність в органах державної податкової інспекції та вносити до бюджету платежі у порядку і розмірах, передбачених законодавством. 5. КОШТИ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ

5.1. Кошти Спілки формуються з:

- вступних та членських внесків членів Спілки;
- добровільних внесків та відрахувань трудових колективів підприємств, організацій та громадян;
- прибутків від видавничої, господарської та іншої комерційної діяльності, створених госпрозрахункових установ і організацій, заснованих підприємств;
- відрахувань від діяльності госпрозрахункових структур, заснованих Спілкою;
- інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

5.2. Кошти Спілки не можуть перерозподілятися між членами Спілки і використовуються у відповідності з чинним законодавством на проведення заходів, передбачених Статутом, організаційно-господарські потреби та утримання штатного апарату.

5.3. Спілка може мати у власності приміщення, споруди, інвентар, обладнання, транспортні засоби, цінні папери, кошти (також в іноземній валюті) та інше майно, необхідне для діяльності Спілки, реалізації її цілей та завдань.

5.4. Кошти та інше майно Спілки, в тому числі в разі її ліквідації, не може перерозподілятися між її членами і використовується для виконання статутних завдань або на благодійні цілі, а у випадках, передбачених законодавством актами, за рішенням суду спрямовується в доход держави. 6. ПРИПИНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ

6.1. Припинення діяльності Спілки може провадитися шляхом реорганізації або ліквідації у відповідності з чинним законодавством.

6.2. Реорганізація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки. Ліквідація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки або за рішенням суду.

6.3. Для вирішення питань, пов'язаних з ліквідацією Спілки, створюється ліквідаційна комісія, яка контролює отримання коштів від дебіторів для боргів та розпродаж майна Спілки.

6.4. Після припинення діяльності Спілки одержане у безкоштовне користування або в оренду майно повертається власникам.

6.5. Майно спілки, ліквідованої за рішенням з'їзду, направляється на цілі, передбачені цим Статутом.

*Додаток 3*

Прийнятий Засіданням Аудиторської палати України 28 жовтня 1993р.

**СТАТУТ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ**

## 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Аудиторська палата України (надалі АПУ) є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні.

1.2. АПУ здійснює свою діяльність на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів та цього Статуту.

1.3. АПУ функціонує на засадах самоврядування. Місцезнаходження АПУ м.Київ.

1.4. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, а також рахунки в банку.

1.5. АПУ набуває повноважень юридичної особи від дня реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та цього Статуту.

1.6. АПУ створює Спостережну Раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

1.7. АПУ веде бухгалтерський облік та складає звітність в установленому порядку.

## 2. ПОВНОВАЖЕННЯ АПУ

2.1. Повноваження АПУ визначаються чинним законодавством та цим Статутом.

2.1.1. Головними завданнями АПУ є сприяння розвитку аудиту в країні, рішення на єдиній методологічній основі принципів питань аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Аудиторська палата України:

2.2.1. Здійснює сертифікацію і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю.

2.2.2. Затверджує норми і стандарти аудиту та програми підготовки аудиторів.

2.2.3. Веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги. Оприлюднює дані Реєстру.

2.2.4. Створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність.

2.2.5. Встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифікату.

2.2.6. Розглядає скарги па діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань її компетенції.

2.2.7. Застосовує до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

2.2.8. Сприяє виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності.

2.2.9. Готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій.

2.2.10. Бере участь в роботі міжнародних організацій - з питань аудиту.

2.2.1 Визначає порядок оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг.

2.3. Для виконання своїх повноважень АПУ може створювати тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції.

#### ЧЛЕНИ АПУ, ЇХ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ

3.1. Члени АПУ набувають відповідних повноважень з дня їх делегування до АПУ в порядку і на умовах, визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» та цим Статутом.

3.2. Повноваження члена АПУ не можуть передаватися іншим особам.

3.3. Термін повноважень членів АПУ не повинен перевищувати п'яти років. Термін повноважень членів АПУ першого скликання не може перевищувати трьох років.

3.4. Члени АПУ підлягають сертифікації в установленому порядку. Особи, делеговані до АПУ першого скликання, підлягають сертифікації за винятком складання іспиту.

3.5. Члени АПУ мають право:

3.5.1. Браги участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ.

3.5.2. Вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ.

3.5.3. Одержувати від Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ.

3.5.4. Користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків.

3.5.5. Мати інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

3.6. Члени АПУ зобов'язані:

3.6.1. Додержувати Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України, положень цього Статуту та рішень АПУ.

3.6.2. Бути присутнім на засіданнях АПУ. Пропуск більше трьох засідань підряд без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень члена АПУ.

3.6.3. Мати інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

3.7. Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів АПУ на службові відрядження покриваються за рахунок коштів АПУ на підставі рішення АПУ.

#### 4. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ АПУ

4.1. 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 інспекції України, Національного банку України,

Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

4.2. 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 Інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України.

4.3. Порядок делегування до АПУ визначається з'їздом, правлінням, колегією або іншим керівним органом установ та організацій, які уповноважені на це Законом України «Про аудиторську діяльність» з дотриманням вимог ст. 12 Закону.

4.4. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

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

4.6. Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється в установленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та положень цього Статуту.

## 5. ЗАСІДАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ АПУ

5.1. Всі рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин її членів, за винятком рішень, передбачених п.5.2 цього Статуту.

5.2. Рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймаються двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ.

5.3. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуєчий.

5.4. Засідання АПУ веде головуєчий, функції якого виконують по черзі всі члени АПУ в алфавітному порядку їх прізвищ.

5.5. Порядок проведення засідань АПУ визначається Регламентом, який затверджується АПУ.

5.6. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше п'яти членів АПУ, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування всіх членів АПУ.

5.7. Порядок проведення письмового опитування членів АПУ з метою прийняття відповідних рішень визначається регламентом.

## 6. СЕКРЕТАРІАТ АПУ

6.1. Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідуєчий.

6.2. Завідуєчий Секретаріатом АПУ призначається рішенням АПУ.

6.3. Повноваження завідуєчого Секретаріатом АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, який затверджується АПУ.

6.4. Завідуєчий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна за коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів,

6.5. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт по



забезпеченню діяльності АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних умовах.

## 7. СПОСТЕРЕЖНА РАДА

7.1. Контроль за діяльністю Секретаріату здійснює Спостережна Рада АПУ.

7.2. Спостережна Рада формується у складі трьох членів АПУ.

7.3. Персональний склад Спостережної Ради затверджується рішенням АПУ.

7.4. Повноваження Спостережної Ради визначається Положенням про Спостережну Раду, яке затверджує АПУ.

7.5. На Спостережну Раду покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

## 8. РЕГІОНАЛЬНІ ВІДДІЛЕННЯ АПУ

8.1. Регіональні відділення АПУ створюються на території України рішенням АНУ.

8.2. На регіональні відділення АПУ покладаються здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю та виконання інших функцій відповідно до рішень АПУ.

8.3. Порядок формування та обсяг повноважень регіональних відділень АПУ визначається Положенням про регіональні відділення, яке затверджується АПУ.

## 9. СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ

9.1. Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється АПУ та її регіональними відділеннями на основі Положення про сертифікацію, яке затверджується АПУ.

9.2. Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, бухгалтера, ревізора, економіста, юриста, фінансиста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту. Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5 років.

9.3. Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніше як через рік після прийняття рішення АПУ,

9.4. Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікату.

9.5. Розмір плати на сертифікацію визначається рішенням АПУ.

9.6. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання сертифікату.

9.7. Припинення чинності сертифікату здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства

України, встановлених норм та стандартів аудиту.

9.8. Порядок припинення чинності сертифікату визначається в Положенні про сертифікацію аудиторів.

9.9. Рішення АПУ щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені в суді або арбітражному суді.

## 10. ЛІЦЕНЗУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

10.1. Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю надається АПУ окремим аудиторам або аудиторським фірмам з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України та Положення про ліцензування аудиторської діяльності, яке затверджується рішенням АПУ.

10.2. Клопотання про отримання ліцензії подається до АПУ після реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності та при наявності сертифікату.

10.3. За видачу ліцензії стягується плата у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат, яка спрямовується до державного бюджету.

10.4. Термін ліцензії не може перевищувати п'яти років.

10.5. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання ліцензії.

10.6. Припинення чинності ліцензії здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

10.7. Порядок припинення чинності ліцензії визначається в Положенні про ліцензування аудиторської діяльності, яке затверджується АІІУ.

10.8. Рішення АПУ щодо припинення чинності ліцензії можуть бути оскаржені в суді або арбітражному суді.

## 11. ФІНАНСОВО-МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АПУ

11.1. Кошти АПУ формуються шляхом:

- надходжень від сертифікації;
- добровільних внесків або відрахувань Спілки аудиторів України та інших громадських організацій;
- інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

11.2. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність.

П.3.ЛПУ не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію.

І 1.4. Ефективне використання коштів та майна АПУ забезпечує Секретаріат.

11.5. Напрямки та обсяги використання майна і коштів АПУ визначаються відповідними кошторисами та планами, які складаються

завідуючим Секретаріатом і затверджуються рішенням АПУ.

## 12. ЗАКЛЮЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

12.1. АПУ може припинити свою діяльність тільки у випадках, спеціально передбачених законодавством.

Додаток 4

\_\_\_\_\_  
назва аудиторської фірми

### ЛИСТОК ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ ТА РИЗИКУ КОНТРОЛЮ

\_\_\_\_\_  
назва підприємства

Номер \_\_\_\_\_

Етап робіт \_\_\_\_\_ схвалення замовника

Склав: \_\_\_\_\_ дата \_\_\_\_\_ Перевірив \_\_\_\_\_ дата \_\_\_\_\_

Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
<i>Зовнішні фактори властивого ризику (загальний стан галузі)</i>			
1. Який загальний стан економіки галузі?			
спад виробництва	Так	Ні	
депресія	Так	Ні	
зростання ділової активності	Так	Ні	
2. Чи вплинули негативно на розвиток підприємств у галузі:			
загальний стан економіки в Україні	Так	Ні	
ріст рівня інфляції	Так	Ні	
чинне законодавство	Так	Ні	

Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
зміни офіційного обмінного курсу іноземних валют	Так	Ні	
зміни ставки % банків за короткостроковий кредит	Так	Ні	
інші (вказати)			
3. Чи відноситься продукція галузі до:			
конкурентоспроможної	Ні	Так	
швидко старіючої	Так	Ні	
енергоємної	Так	Ні	
матеріалосємної	Так	Ні	
трудосємної	Так	Ні	
4. Чи характерний для галузі тривалий виробничий цикл?	Так	Ні	
5. Чи залежить галузь від імпортних поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії, сировини тощо?	Так	Ні	
6. Чи відбувались у галузі протягом звітного періоду:			
банкрутства (консервація виробництва)	Так	Ні	
забастовки	Так	Ні	
7. Чи отримує галузь значні дотації від уряду?	Ні	Так	

Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
8. Чи спостерігались значні зміни у тенденції прибутковості (збитковості) серед підприємств галузі?	Так (Ні)	Ні (Так)	
<i>Внутрішні фактори властивого ризику та ризику контролю</i>			
1. Яка форма власності підприємства?			
державна	Ні	Так	
приватна і т.д.	Так	Ні	
2. Як здійснюється керівництво підприємством?			
одноосібно	Так	Ні	
колегіально	Ні	Так	
3. Чи має керівництво:			
достатню кваліфікацію	Ні	Так	
практичний досвід роботи	Ні	Так	
4. Чи має керівництво негативну репутацію?	Так	Ні	
5. Чи є ознаки недостатньої чесності керівництва?	Так	Ні	
6. Чи не знаходиться керівництво під чийось впливом?	Так	Ні	
7. Чи здатне керівництво на невиправданий ризик?	Так	Ні	

Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
8. Чи є причини у керівництва прикрасити фінансовий стан підприємства (перекрутити його показники)?	Так	Ні	
(Вкажіть, які саме: зміна форми власності, необхідність отримання кредиту, необхідність підтримання певного курсу акцій, можлива зміна власника, інші _____ )			
9. Чи відбулися у звітному періоді (очікуються найближчим часом після його закінчення) зміни:			
у складі керівництва	Так	Ні	
у складі власників	Так	Ні	
форми власності	Так	Ні	
10. Чи існує чіткий розподіл функціональних обов'язків на підприємстві?	Ні	Так	
11. Чи співпадає реальний розподіл повноважень членів керівництва з формальним?	Ні	Так	
12. Чи передбачений організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю?			
ревізійна комісія	Ні	Так	

Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
відділ внутрішнього аудиту	Ні	Так	
інші (вказати)			
13. Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку?	Ні	Так	
14. Чи немає конфлікту між керівництвом та головним бухгалтером?	Так	Ні	
15. Чи здійснюються інвентаризації перед складанням річної звітності?	Ні	Так	
16. Чи укладені договори про матеріальну відповідальність у передбачених законодавством випадках?	Ні	Так	
17. Чи відбулись зміни у складі традиційних користувачів звітності у звітному періоді (передбачаються найближчим часом після його закінчення)? (вказати, які саме)	Так	Ні	
18. Чи були випадки крадіжок, зловживань на підприємстві?	Так	Ні	
19. Чи спостерігається висока плінність кадрів серед:			
працівників бухгалтерії	Так	Ні	
матеріально відповідальних осіб	Так	Ні	
20. Чи є підприємство позивачем (відповідачем) у судовій справі?	Так	Ні	

Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
21. Чи є філії (дочірні підприємства)?	Так	Ні	
22. Чи вистачає підприємству власних оборотних коштів?	Ні	Так	
23. Чи використовуються підприємством позики? (вказати, які саме)	Так	Ні	
24. Чи спостерігається високий рівень постійних витрат?	Так	Ні	
25. Чи є підприємство збитковим (прибутковим)?	Так (Ні)	Ні (Так)	
26. Чи були значні фінансові втрати на підприємстві? (вказати причину)	Так	Ні	
27. Чи залежить підприємство від:			
незначної кількості замовників	Так	Ні	
незначної кількості постачальників	Так	Ні	
28. Чи носять постійний характер порушення зобов'язань:			
постачальників перед підприємством	Так	Ні	
підприємства перед замовниками	Так	Ні	
29. Чи здійснює підприємство кілька видів діяльності?	Так	Ні	
30. Які форми оплати переважають на підприємстві:			



Питання	Ризик		Джерела інформації
	висок.	низьк.	
Готівкова	Так	Ні	
безготівкова	Ні	Так	
бартерна	Так	Ні	
31. Чи здійснювались нетрадиційні господарські операції протягом звітного періоду?	Так	Ні	
32. Який спосіб обліку реалізації застосовується на підприємстві:			
парахування	Так	Ні	
касовий	Ні	Так	
33. Чи високий ступінь складності здійснюваних господарських операцій?	Так	Ні	
34. Чи здійснює підприємство зовнішньоекономічну діяльність?	Так	Ні	
35. Чи застосовується на підприємстві:			
ручна обробка інформації	Ні	Так	
комп'ютерна	Так	Ні	
36. Чи здійснювались перевірки діяльності підприємства у звітному році:			
ДПАУ	Ні	Так	
вищестоящою організацією	Ні	Так	



## ЛИСТ ЗАМОВНИКА ДО ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТОРА

Повідомляємо, що аудит нашої бухгалтерської звітності за 20\_\_р. буде здійснювати

назва аудиторської фірми \_\_\_\_\_

У зв'язку з цим просимо надати можливість представнику цієї фірми \_\_\_\_\_

посада, прізвище, ініціали \_\_\_\_\_

ознайомитись із матеріалами аудиту бухгалтерської звітності за попередній рік та дати відповідь на певні питання з цього приводу. Наперед вдячні за допомогу. Ваші відповіді не будуть розглядатись як порушення конфіденційності щодо наших відносин.

дата \_\_\_\_\_ підпис \_\_\_\_\_ розшифровка підпису \_\_\_\_\_

### ДОГОВІР ПРО НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_р. м. \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма «\_\_\_\_\_», іменована в подальшому «Виконавець», в особі директора \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, з однієї сторони і \_\_\_\_\_ іменованій в подальшому «Замовник», в особі \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, діючі на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про наступне:

#### 1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. Замовник доручає, а Виконавець приймає на себе зобов'язання про надання послуг:

#### 2. ВАРТІСТЬ ПОСЛУГ І ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ

2.1. Вартість послуг по цьому договору визначається за погодженням сторін і є договірною.

Договірна ціна по цьому договору є комерційною таємницею як Виконавця, так і Замовника.

2.2. Вартість наданих послуг складає \_\_\_\_\_

в т.ч. податок на добавлену вартість у сумі \_\_\_\_\_ крб.

2.3. Розрахунок проводиться у наступному порядку:

- 50 процентів суми договору попередня плата до початку аудиторської перевірки;

- 50 процентів суми в 3-денний строк після підписання акту прийняття-здачі аудиторського висновку. За несвоєчасне перерахування Замовник

виплачує пеню в розмірі \_\_\_\_\_ процентів за кожний день прострочки, а у випадку відмови від послуг Виконавця причин, не передбачених

договором, виплачує штраф у розмірі \_\_\_\_\_ %

від суми, не виплаченої по договору.

#### 3. ПРАВА І ОБОВ'ЯЗКИ СТОРІН

3.1. Замовник зобов'язується:

3.1.1. Представити можливість проводити аудит в масштабах, які забезпечують виконання договірних зобов'язань у повному обсязі.

3.1.2. Вказати коло осіб, які мають право доступу до інформації та документів про результати аудиту на вимогу Виконавця, якщо це не суперечить інтересам Замовника.

3.1.3. Представити всі необхідні документи та облікові дані, довідки, розрахунки, надавати необхідні пояснення, завірені підписами та печаткою адміністрації.

3.1.4. Забезпечити, при необхідності, отримання від третіх осіб первинної документації, яка стосується діяльності Замовника, необхідних відомостей та документів, належним чином оформлених і завірених.

3.1.5. Чітко дотримуватись висновків, рекомендацій та пояснень, вказаних в заключенні про результати аудиторської експертизи.

3.1.6. При відрядженні спеціалістів Виконавця за місцем знаходження Замовника створити всі необхідні умови для повноцінного та якісного виконання останніми договірних зобов'язань з наданням житла, харчування, а також при необхідності проїзду до місця роботи.

3.1.7. Перерахувати на розрахунковий рахунок виконавця суму, передбачену договором.

3.1.8. До компетенції Замовника відноситься погодження можливості участі в роботі внутрішніх контрольних органів представника Виконавця з метою представлення та захисту інтересів Замовника.

3.2. Замовник має право:

3.2.1. Визначити коло осіб, які мають право доступу до результатів аудиту.

3.2.2. Під свою відповідальність залишити за собою право невнесення змін у звітність па основі результатів аудиторської експертизи.

3.3. Виконавець зобов'язується:

3.3.1. Проводити перевірку стану бухгалтерського обліку та звітності Замовника, їх достовірність і відповідність діючому законодавству, давати оцінку стану обліку та звітності.

3.3.2. Повідомляти колу осіб, уповноважених Замовником, про усі виявлені під час проведення аудиту випадки порушення чинного законодавства і вимог до ведення бухгалтерського обліку та складу звітності.

3.3.3. Зберігати конфіденційність отриманої у процесі аудиту ділової та іншої інформації, що стосується фінансової та комерційної діяльності Замовника, розголошення якої може завдати збиток клієнту, крім випадків представлення відомостей за рішенням судових органів.

При проведенні планових та позапланових ревізій Замовника контрольньо-ревізійними органами направляти своїх спеціалістів для участі в роботі ревізій від імені га в інтересах Замовника за погодженням з цими органами.

3.4. Виконавець має право;

3.4.1. Самостійно визначати форми і методи аудиту, керуватися особистими професійними судженнями і навичками згідно з поставленими задачами договору і чинним законодавством.

3.4.2. Мати доступ до будь-якої інформації та документації, що стосується діяльності Замовника, яка знаходиться як у останнього, так і у третіх осіб.

3.4.3. Отримувати будь-які документи, роз'яснення у письмовій формі, завірені підписами і печаткою Замовника.

3.4.4. Не дотримуватись комерційної таємниці Замовника, якщо його діяльність направлена на підриг державного устрою, розголошення державної таємниці або є кримінальне карною.

3.4.5. За домовленістю із Замовником надавати останньому додаткові послуги, не передбачені цим договором, на основі додаткової угоди до даного договору.

#### 4. ДОДАТКОВІ УМОВИ

4.1. Результати аудиту оформлюються висновком, засвідченим підписом аудитора, з оцінкою стану бухгалтерського обліку і звітності, рекомендаціями і поясненнями.

4.2. Момент виконання договірних зобов'язань визначається актом здачі-прийняття аудиторського висновку.

5.1. У випадку відмови від проведення аудиту під час даного договору за ініціативою Замовника останній виплачує Виконавцю штраф у розмірі \_\_\_\_\_% від суми договору (з врахуванням ПДВ).

5.2. Усі непорозуміння щодо даного договору вирішуються методом узгодження спірних питань з урахуванням інтересів і вимог обох сторін без участі судових органів, враховуючи специфіку наданих послуг.

5.3. За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі \_\_\_\_\_% від суми договору.

5.4. У випадку порушення Виконавцем п.3.3.3 Замовник має право вимагати повернення заподіяного збитку у порядку, передбаченому цим договором.

5.5. Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, пред'явленої Виконавцю для аудиторської експертизи. У випадку порушення вимог даного п.п. Замовник виплачує всю вартість замовлення згідно з договором, а Виконавець має право розірвати договір в односторонньому порядку.

5.6. Виконавець несе відповідальність за результати аудиту згідно з діючим законодавством

#### 6. ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ

6.1. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами.

6.2. Договір не може бути розірваний в односторонньому порядку, за виключенням випадків, передбачених цим договором.

6.3. Закінчення терміну дії договору \_\_\_\_\_199\_\_р.

#### 7. ОСОБЛИВІ УМОВИ

7.1. Сторони зобов'язані зберігати комерційну таємницю.

7.2. Перелік інформації показників, які являють собою комерційну таємницю, визначається сторонами.

#### 8. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ ТА РЕКВІЗИТИ СТОРІН



- умови відповідальності за початкові залишки при першому проведенні аудиту або якщо попередні перевірки виконувались іншим аудитором;

- вказівка на те, що у зв'язку з рівнем суттєвості перевірки та інших властивих аудиту обмежень існує можливість, навіть ймовірність того, що будь-які істотні помилки можуть залишитись не знайденими;

- форма, у якій замовникові буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад переданої замовнику документації).

6. Крім того, у договір можуть бути включені такі пункти:

- угоди, які стосуються планування аудиту;

- угоди, які стосуються залучення до перевірки інших аудиторів та фахівців інших галузей з деяких аспектів аудиту;

- угоди, які стосуються залучення до перевірки внутрішніх аудиторів та іншого персоналу клієнта;

- порядок розрахунків за виконання робіт з аудиту;

- будь-які можливості обмеження аудиторського зобов'язання;

- посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором та клієнтом.

### **Структура договору**

7. Детальна структура договору може бути різною, проте його форма в цілому повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів. У преамбулі договору після зазначення назви та номера договору, місця й дати його підписання, повинні бути наведені назви сторін, які склали договір (замовник та виконавець), прізвища посадових осіб, які підписали договір від імені кожної сторони.

8. У розділі «Предмет договору» вказується назва аудиторської послуги («проведення аудиту» або «аудиторська перевірка»), мета аудиту і характеризується масштаб аудиту.

9. У розділі «Зобов'язання сторін» вказується перелік та характеристика зобов'язань, які бере на себе кожна зі сторін. При цьому перелік зобов'язань замовника повинен містити наступні положення:

- надання аудиторам можливості доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, яка запрошена у зв'язку з аудитором;

- відмова від будь-яких дій, які здійснюються з метою впливу на думку аудитора;

- зобов'язання щодо прийому й оплати робіт;

- інші зобов'язання.

У переліку зобов'язань аудитора необхідно вказувати про:

- дотримання умов конфіденційності інформації та інших принципів аудиту;

- зазначення форми, у якій замовникові буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг та склад переданої замовникові документації);

- дотримання вимог до якості згідно із стандартами та нормами аудиту, законодавчих актів України та іншими (вказати, яких саме)

критеріями;

- зобов'язання інформування замовника у випадку, якщо у процесі роботи виявиться їх недоцільність;
- інші зобов'язання.

10. У розділі «Порядок здавання та приймання робіт» вказується перелік, характеристика та послідовність процедур, які виконуються сторонами при передачі результатів роботи, а також умови та порядок оформлення відмови замовника прийняти виконану роботу.

11. У розділі «Термін виконання робіт» вказується тривалість виконання роботи, дати початку і закінчення, а також терміни надання результатів виконаної роботи.

12. У розділі «Вартість робіт та порядок розрахунків» вказуються відомості про розмір та порядок виплати винагороди за виконання робіт.

УЗ. Розділ «Відповідальність сторін» містить умови відповідальності кожної сторони (які саме випадки тягнуть настання відповідальності і в якому вигляді передбачена відповідальність)- Доцільно також обумовити аспекти, за які та чи інша сторона не несе відповідальність.

В умовах відповідальності замовника мають бути положення;

- відповідальність за достовірність наданої аудиторам інформації;
- відповідальність за виявлені відхилення та порушення, за фінансові результати та звітність по них;
- відповідальність у випадку невиконання рекомендацій аудитора;
- відповідальність за невиконання зобов'язань прийому та сплати винагороди за роботу;
- інші види й умови відповідальності.

В умовах відповідальності виконавця необхідно помістити положення:

- відповідальність за якість виконаних робіт,
- відповідальність за дотримання термінів робіт;
- відповідальність за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт;
- інші види й умови відповідальності.

У цьому ж розділі обумовлюється відповідальність за початкові залишки при першому проведенні аудиту або відповідальність у випадку, якщо попередні перевірки виконувались іншим аудитором. У даному розділі повинна також бути відмітка про термін дії такої відповідальності.

14. У розділі «Термін дії договору» наводиться вказівка про дату початку та закінчення дії договору.

15. У розділі « Реквізити сторін» вказується юридичні адреси та платіжні реквізити кожної сторони.

16. У розділі «Особливі умови» вказуються питання, які сторони в договорі вважають за необхідне обумовити і які не знайшли відображення попередніх розділах договору. Зокрема, обумовлюються наступне:

- питання про те, що в залежності від рівня суттєвості перевірки та інших притаманних аудиту обмежень, існує можливість і навіть ймовірність того, що будь-які навіть суттєві помилки можуть залишитися не



віднайденими;

- умови відмови виконавця від продовження робіт на будь-якому етапі їх виконання;
- умови продовження терміну виконання робіт;
- посилання па будь-які додаткові угоди до даного договору, а також на додатки до договору;
- порядок розв'язання спорів по даному договору,
- інші умови.

### Додаток до договору

17. Окремі положення договору можуть пояснюватися додатковими документами (додатками до договору). Наприклад, термін виконання робіт може регламентуватися календарним планом робіт. Розмір та порядок виплати винагороди за роботу — протоколом узгодження договірної ціни та інше. В цьому випадку в тексті договору робиться посилання на ці документи й на те, що вони є невід'ємною частиною договору. Склад та зміст додатків можуть бути різними і залежати від конкретних обставин.

### КЛАСИФІКАЦІЯ ЗЛОВЖИВАНЬ

№ з/п	Види зловживань та порушень	Форма прояву

<b>ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬ №</b> 65306599320914	
Гри. 1200000 <small>ВАЛЮТА ПЛАТІЖА</small>	<small>СУМА ЦИФРАМИ</small>
м. Кривий Ріг <small>МІСЦЕ, ДЕ ВИСТАВИЛИ</small>	11.08.2003 <small>ДАТА ВИСТАВЛЕННЯ</small>
** ** 20 р. заплатимо проти цього векселя <small>КІЛЬКІСТЬ ВЕКСЕЛІВ ЦЬОГО</small>	
ТОВ "Рудоремонтник" <small>Кому цей вексель повинен бути сплачений</small> чи його наказу	
Гри. Одні мли двісті тисяч грн. <small>ВАЛЮТА</small>	<small>СУМА ПРОСЛОВ'ЯМ</small>
Віднягає сплатити в м. Одеса <small>МІСЦЕ ПЛАТІЖА</small> ІБ "Шведетій" <small>НАЗВА БАНКА ПЛАТІЖА</small> рахунок №26007311002, МФО 306975 <small>НОМЕР РАХУНКА</small>	ЗАГ "УМІП КІРЗ" м. Кривий Ріг, вул. Заводська, 1 <small>НАЗВА ТА АДРЕС ПЛАТІЖА</small>

### ВИТЯГ З КНИГИ РЕЄСТРАЦІЇ ВЕКСЕЛІВ

Номер, дата протоколу векселя	Сума, грн.	Назва підприємства (векселедавець)	Назва платника по векселю (векселеотримувач)	Дата сплати векселя
65305299204165 24.07.03	1320000	ТОВ "Днепр-спецбудкомплекс"	ЗАТ УМТП КЦРЗ	За пред'явленням
56878; 24.07.03	10529424.98	ЧП "Дельта-С"		У визначений час від дня пред'явлення
80156; 12.08.03	1674837.79	ОАО "ІнГок"		За пред'явленням
80129; 14.08.03	703534.45	ЗАТ УМТП КЦРЗ	ОАО "ЦГОК"	У визначений час від дня пред'явлення
80140; 14.08.03	70353.45		ОАО "ЦГОК"	У визначений час від дня складання
80162; 14.08.03	424258.03		ОАО "ІнГок"	На визначений день
80139; 19.08.03	2474944.80	ОАО "ІнГок"	ЗАТ УМТП КЦРЗ	У визначений час від дня складання
80145; 25.08.03	410201	АКБ "Індустріал Банк"		На визначений день
80153 27.08.03	424528	ЗАТ УМТП КЦРЗ	ОАО "КЦРЗ"	За пред'явленням
80159; 28.08.03	400000		ООО "ДОРТранс"	За пред'явленням
80161; 28.08.03	40101.77		ОАО "КЦРЗ"	За пред'явленням
80160; 31.08.03	639775.42		ОАО "КЦРЗ"	За пред'явленням
80164; 31.08.03	40101.77		ОАО "КЦРЗ"	За пред'явленням
80214; 09.09.03	639775.42		ОАО "КЦРЗ"	За пред'явленням

### АКТ ПРИЙОМУ-ПЕРЕДАЧІ ПОГАШЕНИХ ВЕКСЕЛІВ

м. Кривий Ріг

26 серпня 2003 р.

АБ «Південний» в особі керівника Криворізької філії Терехіна К. Е., діючого на основі Положення та доручення № 36 від 29.07.03 р., передав, а ЗАТ «УМТП КЦРЗ» в особі першого замісника голови Правління Солов'янова А. М., діючого на основі Статуту, прийняв наступні векселі:

Найменування векселедавця	Ш/ф, МФО банка векселедавця	№ векселя	Номінальна сума векселя	Дата складання	Дата погашення
ЗАТ «УМТП КЦРЗ»	м. Кривий Ріг вул. Заводська, 1 рахунок № 26007311002	65305750372875	298233,68	26.08.03р.	По пред'явленню
	у КФ АБ «Південний» МФО 306975	65305750372865	1200000,00	11.08.03р.	По пред'явленню

Разом: 2 (два) векселі, номінальною вартістю 1498233,68 (один мільйон чотириста дев'яносто вісім тисяч двісті тридцять три гривні 68 коп.)-

Векселі передані згідно договору-доручення про виконання функцій

доміціліанта № 21 від 12 липня 2003 р.

Припини

Передав

50057, Україна, м. Кривий Ріг 50005, Україна, м. Кривий Ріг

вул Заводська, 1

вул. Тбіліська, 2

ОКПО 24230162

ОКПО 25725537

*Журнал №3 по рахунку векселі одержані за серпень 2003 року*

Дата	Доку-мент	Зміст	Початковий залишок по дебету, грн.	Дебетовий оборот, грн.	По кредиту рахунку 685	Кредитовий оборот, грн.	Кінцевий залишок по дебету, грн.
12.08.03	80156	ОАО "НІІ ОК" Договір №130	10229424.98	1674837.79	-	-	11904262.77
19.08.03	80139	ОАО "НІІ ОК" Договір №130 ОАО "Запоріжсталь" Акв дострокового пред'явлення векселі	11904262.77	-	2474944.80	2474944.80	9429317.97
25.08.03	80145	АКБ "ІНДУСТРІАЛЬАНК" м. Запоріжжя Договір 180	9429317.97	-	410201.16	410201.16	9019116.81
<b>Всього</b>			<b>10229424.98</b>	<b>1674837.79</b>	<b>2885445.96</b>	<b>2885145.96</b>	<b>9019116.81</b>

*Відомість результатів перевірки даних Головної книги, журналу №3 та відомості аналітичного обліку одержаних векселів за серпень 2003 р.*

№ п/п	Зміст операції	Дані Головної книги	Дані журналу №3	Дані відомості аналітичного обліку
1	Сальдо на початок місяця (дебетове)	10229424,98	10229424,98	10229424,98
2	Дебетовий оборот	1674837,79	1674837,79	1674837,79
3	Кредитовий оборот	2885145,96	2885145,96	2885145,96
4	Сальдо на кінець місяця	9019116,81	9019116,81	9019116,81

*Журнал №3 по рахунку "Векселі видані"*

Дата	Документ	Зміст	Початковий залишок кредиту	Дебетовий оборот	631 по кредиту рахунку	Кредитовий оборот	Кінцевий залишок кредиту
14.08.03	80129	ОАО "ЦІОК" Контракт 612/38	17987841,51		703534,45	70353,45	18691375,96
14.08.03	80140	КФКБ "Приватбанк" Договір 10-УМ111(ОАО "ЦІОК" Контракт 612/38	18691375,96	703534,45			17987841,51
14.08.03	80162	ОАО "НІГ"ОК" Контракт 15	17987841,51		424258,03	424258,03	18412099,54
27.08.03	80153	ОАО "КЦРЗ" Договір 6	18412099,54	466777,97	42519,94	42519,94	17987841,51
28.08.03	80159	Аб "Ниденний" Договір 13 ООО "ДОПТРАНС" Договір 13	17987841,51	400000,00			17987841,51
28.08.03	80161	ОАО "КЦРЗ" Контракт 52	17987841,51		40101,77	40101,77	17627943,28
31.08.03	80160	ОАО "КЦРЗ" Контракт 52	17627943,28		639775,42	639775,42	18267718,70
31.08.03	80164	КФКБ "Приватбанк" Договір від 5.01.03р по векселях з ОАО "КЦРЗ" Контракт 52	18267718,70	40101,77			18227616,93
Усього			17987841,51	1610414,19	1850189,61	1850189,61	18227616,93

*Відомість результатів перевірки даних Головної книги, журналу №3 та відомості аналітичного обліку виданих векселів ш серпень 2003 р.*

№ з/п	Зміст операції	Дані Головної книги	Дані журналу №3	Дані відомості аналітичного обліку
1	Сальдо на початок місяця (кредитове)	17987841,51	17987841,51	17987841,51
2	Дебетовий оборот	1610414,19	1610414,19	1610414,19
3	Кредитовий оборот	1850189,61	1850189,61	1850189,61
4	Сальдо на кінець місяця	18227616,93	18227616,93	18227616,93

«Аудиторський звіт», «Звіт про проведення аудиту», «Звіт про результати проведення аудиту», «Звіт про екс-прес-огляд», «Експертний огляд», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки», «Лист-інформування клієнта».

17. Після завершення аудиту щонайменше один примірник всієї підсумкової документації (аудиторського висновку та додаткової документації) залишається у аудитора (аудиторської фірми).

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності. Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми) за винятком випадків, передбачених чинним законодавством. Термін зберігання підсумкової документації визначається, виходячи з практики аудиторської діяльності, юридичних вимог та інших додаткових міркувань.

**Приклад організації документального оформлення аудиту та присвоєння кодів (шифрів)**

Коди, які наводяться в цьому прикладі, не є догмою в роботі.

Якщо якийсь код не використовується у зв'язку з відсутністю операцій, він може бути використаний для іншого виду операцій.

Види документації мають відповідати галузевим ознакам клієнта і змісту прийнятих аудиторською групою рішень.

Цілком зрозуміло, що під час перевірки підприємств з незначним обсягом операцій більшість документів не буде започатковуватися та відкриватися аудитором.

*Розділ № 1. Фінансова звітність*

№	Назва документа	Один об'єкт перевірки	Зведена (консолідована) звітність
1.	Код розділу	Ф/Код	КФ/Код
2.	Робоча програма	Ф/Прог.	КФ Прог.
3.	Бухгалтерський баланс (активи)	Ф-1	Кф-1
4.	Бухгалтерський баланс (пасиви)	Ф-1	Кф-1
5.	Звіт про прибутки і збитки	Ф-3	КФ-3
6.	Список виправних проводок, запропонованих клієнту	Ф-4	КФ-4

№	Назва документа	Один об'єкт перевірки	Зведена (консолідована) звітність
7.	Список запропонованих клієнту виправних проводок, які стосуються рекласифікації бухгалтерських рахунків	Ф-5	КФ-5
8.	Опис системи бухгалтерського обліку клієнта	Ф-6	КФ-6
9.	Взаємозникаючі статті під час проведення консолідації бухгалтерської звітності		КФ-7
10.	Короткий зміст запропонованих виправних проводок і перекласифікації бухгалтерських рахунків, пов'язаних з процедурами консолідації		КФ-8
11.	Звіт про рух грошових коштів (виправлення вносяться в звіт)	Ф-9	КФ-9
12.	Пояснювальна записка від керівництва про достовірність і повноту наданої на адресу аудиторів інформації	Ф-10	КФ-10
13.	Підписана клієнтом фінансова звітність	Ф-15	КФ-15
14.	Огляд операцій зі спорідненими сторонами	Ф-20	КФ-20
15.	Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Міністерства статистики до порядку підготовки та представлення фінансової звітності	Ф-21	КФ-21

№	Назва документа	Один об'єкт перевірки	Зведена (консолідована) звітність
16.	Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Аудиторської палати України до порядку підготовки та представлення аудиторського висновку	Ф-22	КФ-22
17.	Інформація про судові справи та виставлені на адресу клієнта претензії і оцінка їх з точки зору вимог українського законодавства	Ф-23	КФ-23
18.	Форми для узагальнення інформації стосовно подальшої оцінки аудитором ймовірності нормального функціонування клієнта в реальному майбутньому	Ф-25	КФ-25
19.	Огляд деяких аспектів фінансової звітності	Ф-30 по Ф-39	КФ-30 по КФ-39
20.	Річна звітність клієнта за попередній рік	Ф-40 по Ф-69	КФ-40 по КФ-39
21.	Додаткова або спеціальна звітність клієнта перед державними органами	Ф-70 по Ф-89	КФ-70 по КФ-89
22.	Інформація про розподіл дивідендів по акціях клієнта	Ф-90 по Ф-99	КФ-90 по КФ-99

**Розділ II. Керівництво для документального оформлення аудиторських робіт**

Назва документу	Код документу
<i>Актив</i>	
<i>Грошові кошти і документи в банку і в касі</i>	А
Дебітори	Б
Матеріальні цінності	В
Аванси, передплати та інші поточні активи	Г
Дебітори по зовнішньоекономічних операціях	Д
Інвестиції	Є
Майно у власності	Ж
Накопичена зношеність основних засобів	З
Нематеріальні активи	І
Інші активи	К
<i>Пасиви і власний капітал</i>	
Розкриття інформації про короткотермінову кредиторську заборгованість	АА
Кредиторська заборгованість	ББ
Відкладені зобов'язання	ВВ
Інші поточні зобов'язання	ГГ



Назва документу	Код документу
Рахунок № 80 Прибутки і збитки з метою оподаткування	ДД
Нарахування по результатах перевірок, сума і перелік юридичних консультацій, не передбачені витрати	СЄ
Кредиторська заборгованість по зовнішньоекономічних операціях	ЖЖ
Довготермінова кредиторська заборгованість	33
Інші активи	П
Власний (акціонерний) капітал	КК
Нормо-дні, нормо-години, витрачені на проведення аудиту	ХХ
<i>Звіт про прибутки і збитки</i>	
Обсяг реалізації	10
Собівартість реалізованої продукції, послуг	20
Операційні витрати	30
	40
	50
	60
	70
Інші доходи	80
Нарахування податку на прибуток	90

### *Розділ III. Оцінка ризику і планування аудиту*

Назва документа	Коди
Код розділу	P/Код
Робоча програма	P/Програма
Довідка (інформація) про підхід та процеси планування	P-1
Документація з оцінки ризику аудита	P-2
Особливі питання, на які клієнт попросив звернути увагу під час аудиту (включаючи лист-опитування якості попередньо проведеної аудиторської перевірки)	P-3 по P-6
Таблиця проблемних питань аудиту	P-7
Вказівки стосовно оцінки ризику бізнесу	P-8
Вказівки стосовно ризику перекручень на рівні фінансової звітності	P-9
<i>Оцінка ризиків</i>	
Вказівки відносно ризикових моментів здійснення діяльності в конкретній галузі підприємництва	P-10
Дані про клієнта і вказівки з виявлених проблемних питань	P-15
Економічні нормативи, коефіцієнти та різноманітні економічні аналізи	P-20 по P-25
Оцінка ризику невиявлення	P-30
Загальна оцінка ризиків	P-35
Пропозиції по плануванню процесу аудиту	P-40

Назва документа	Коди
<i>Оцінка функцій системи контролю клієнта</i>	
Оцінка організації контролю	P-50
Оцінка ризику з боку органів контролю	P-51
Оцінка процесу контролю над поточними операціями	P-52
Оцінка контролю над функціонуванням інформаційних систем (результати і висновки)	P-55

*Примітки до Розділу III. Більшість з вищанаведених документів можна отримати за допомогою використання спеціальних аудиторських програм, а також шляхом використання типових форм аудиторської фірми. Такі заходи значно скорочують процес документального оформлення аудиту.*

**Розділ IV. Керівництво виконанням  
аудиторських послуг**

Назва документу	Коди
Індекс розділу	У/Код
Робоча програма	У/Програма
Лист-пропозиція клієнту	У-1
Дати виконання етапів аудиту та його завершення	У-10
Кореспонденція (листи, факси)	У-15
Внутрішній контроль над процесом аудиту та інші питання	У-20 по У-39
Документація розрахунків з клієнтом	У-40 по У-49
Контроль своєчасності виконання аудиторських послуг	У-50 по У-59
Контроль фактичної оплати за виконані аудиторські послуги	У-60 по У-69
Контроль отримання різноманітних підтверджень (акти звірки, акти виконаних робіт, податкова накладна)	У-70 по У-79
Дискети з договорами і листами-пропозиціями	У-80

**Розділ V. Контроль роботи інших осіб,  
які брали участь в аудиті**

Зміст документації	Коди
Робота внутрішніх аудиторів	Роб-1 по Роб-2
Робота інших аудиторів	Роб-20 по Роб-29
Робота інших фахівців (юристів, податківців)	Роб-30 по Роб-39
Робота, яка делегована іншим дочірнім підприємствам (філіям) аудиторської фірми	Роб-40 по Роб-89

*Розділ VI. Оцінка окремих питань системи внутрішнього контролю клієнта*

Така оцінка організовується на рівні господарчих операцій або окремих циклів операцій. Наприклад, процесу складання фінансового звіту або виробничих циклів. Нижченаведені коди можуть бути використані як для окремих операцій, так і для операційних циклів, а саме:

<b>Фінансового обліку і звітності</b>	<b>ФОЗ</b>
Фінансових оцінок в обліку	ОЦ
Доходів	ДОХ
Конвертації і підрахунків	КОНП
Операційних витрат	ОВ
Інших операцій або виробничих циклів, які є суто специфічними для конкретної галузі господарювання	Галузь
Керівництво, яке регулює підприємницьку діяльність і окремі операції стосовно кожної з них окремо.	
Код розділу	П
Програма тестів контролю	П/програма
Документація фактично проведених тестів контролю і висновки	П-1
Документація змін та відхилень у структурі контролю клієнта	П-2
Графік операцій і документообігу клієнта, а також інші види облікової інформації про клієнта.	П-3 по П-9
Тести систем контролю	П-10 по П-89