

С.В.Куленко, О.Й.Лесько

АУДИТ

Частина 2

Міністерство освіти і науки України
Вінницький національний технічний університет

С.В.Куленко, О.Й.Лесько

АУДИТ

Частина 2

Затверджено Вченою радою Вінницького національного технічного університету як навчальний посібник для студентів спеціальності „Менеджмент організацій„ всіх форм навчання. Протокол № 9 від "26" квітня 2007 р.

Вінниця ВНТУ 2007

УДК 657.6 (075.8)

А 93

Рецензенти:

Т. М. Пенкаускас, директор – аудитор ПАФ „Вектра”

О. В. Мороз, доктор економічних наук професор

О. О. Прутська, доктор економічних наук професор

Рекомендовано до видання Вченою радою Вінницького національного технічного університету Міністерства освіти і науки України

Куленко С.В., Лесько О.Й.

А 93 **Аудит.** Частина 2. Навчальний посібник. - Вінниця: ВНТУ, 2007. – 89 с.

В другій частині навчального посібника розглянутої аудит активів і пасивів підприємства, фінансово-господарських операцій, нормативно-законодавчі акти, які його супроводжують. Наведено практичні ситуації з господарській діяльності підприємства, які потребують аудиту. Посібник розроблений у відповідності з планом кафедри та навчальною програмою дисципліни „Аудит”. Навчальний посібник може бути використаний студентами спеціальності „Менеджмент організацій”, а також студентами, що опановують другу вищу освіту за спеціальністю „Менеджмент організацій”.

УДК 657.6 (075.8)

© С.В.Куленко, О.Й.Лесько, 2007

ЗМІСТ

Передмова.....	4
Вступ.....	5
1 Аудит активів, пасивів та фінансово- господарських операцій підприємства.....	6
1.1 Аудит необоротних активів.....	6
1.1.1 Питання для обговорення та самоперевірки.....	15
1.2 Аудит запасів.....	15
1.2.1 Аудит виробничих запасів.....	15
1.2.2 Особливості аудиту готової продукції і товарів.....	22
1.2.3 Питання для обговорення та самоперевірки.....	27
1.3 Аудит грошових коштів і розрахунків.....	27
1.3.1 Аудит касових операцій.....	27
1.3.2 Аудит коштів на рахунках у банку та розрахункових операцій.....	32
1.3.3 Аудит дебіторської заборгованості.....	34
1.3.4 Питання для обговорення та самоперевірки.....	39
1.4 Аудит капіталу.....	39
1.4.1 Аудит капіталу в акціонерних товариствах.....	39
1.4.2 Аудит капіталу в інших підприємствах.....	42
1.4.3 Питання для обговорення та самоперевірки.....	44
1.5 Аудит зобов'язань.....	45
1.5.1 Аудит розрахунків з працівниками з оплати праці.....	47
1.5.2 Аудит прибуткового податку з громадян.....	52
1.5.3 Питання для обговорення та самоперевірки.....	55
1.6 Аудит витрат.....	56
1.6.1 Питання для обговорення та самоперевірки.....	60
1.7 Аудит фінансових результатів і фінансового стану підприємства.....	60
1.7.1 Аудит фінансових результатів.....	60
1.7.2 Аудит фінансового стану підприємства.....	69
1.7.3 Питання для обговорення та самоперевірки.....	74
2 Практичні завдання.....	76
2.1 Аудит активів, пасивів та господарських операцій підприємства.....	76
Література.....	86

ПЕРЕДМОВА

Курс „Аудит” є базовою дисципліною для майбутніх менеджерів - економістів, оскільки в умовах розвитку ринкової інфраструктури відбувається процес формування розгалуженої мережі акціонерних, спільних, орендних підприємств, концернів, страхових компаній та інших підприємницьких структур, які потребують незалежного контролю, тому і виникає необхідність використання фінансово-господарського контролю – аудиту.

Аудит активів, пасивів та фінансово-господарських операцій підприємства має за мету надати знання про організацію і методику аудиту капіталу, аудит капіталу в акціонерних підприємствах, в інших формуваннях, про мету і завдання, предмет та об’єкти аудиту операцій з власним капіталом, предмет та об’єкти аудиту операцій з необоротними активами, аудит операцій із запасами, аудит операцій з грошовими коштами, іншими активами та станом розрахунків, аудит доходів, фінансових результатів і використання прибутку, аудит нарахування та сплати податку на додану вартість, акцизного збору, аудит нарахувань на заробітну плату, аудит зборів та платежів до бюджету і позабюджетних коштів.

В другому розділі практичного блоку розглядаються методики проведення аудиту активів та пасивів підприємства, господарських процесів, а саме: способи вивчення операцій з власним капіталом, методика проведення аудиту основних засобів, мета і завдання, предмет та об’єкти аудиту із запасами, аудит малоцінних та швидкозношуваних предметів, аудит виробничих запасів, аудит розрахунків з підзвітними особами, послідовність аудиту касових операцій, аудит валових витрат, методика аудиту розрахунків з бюджетом з податку на прибуток. Наводяться приклади розв’язання практичних ситуацій у вигляді витягів з актів аудиторської перевірки, а також коригуючі записи бухгалтерського обліку, якими можна усунути допущені порушення, складання акту аудиторської перевірки, орієнтуючись у нормативних і законодавчих актах міністерстві відомств України з питань бухобліку і аудиту.

ВСТУП

Становлення аудиторської перевірки в сучасному розумінні цього поняття припадає на початок XIX ст. і пов'язане з найрозвиненішою країною того часу – Великою Британією. На той час там швидкими темпами почала розвиватися ринкова економіка її розвиток супроводжувався масовим розоренням людей, які довірливо сприймали безвідповідальну рекламу, що обіцяла великі дивіденди і швидке збагачення. Тому група передових бухгалтерів створила в Шотландії професійне об'єднання і поінформувала всіх зацікавлених осіб про те що вона готова перевірити будь-який наданий їй фінансовий звіт. Після аудиторської перевірки ймовірність можливої недостовірності звітів зменшувалась. Підтвердження перевіряючого гарантувало якість даних, наведених у звіті. У 1862 році у Великій Британії виходить серія законів про компанії, згідно з якими останні зобов'язані один раз протягом року запрошувати незалежного аудитора для перевірки і підтвердження звітності та звітування перед акціонерами. Аналогічні рішення щодо обов'язкового незалежного аудиту були прийняті у Франції (1867р), США (1896р), Німеччині (1931р) [26].

Могутнім поштовхом у розвитку аудиту стало розмежування функцій та інтересів між власниками і менеджерами. Для того, щоб запобігти зловживанням, приховуванню витрат і доходів, неправильному розподілу прибутків, навмисному їх присвоєнню найманими менеджерами, власник мусив вдаватися до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

На території України у складі царської Росії вже в 1811 році існував державний контроль в особі державного контролера, який входив до Ради міністрів на правах міністра, та губернських контрольних палат на місцях. Незалежна аудиторська діяльність не набула популярності. У радянські часи в Україні функціонував тільки державний контроль, який здійснювало Міністерство державного контролю УРСР, а згодом Комітет народною контролю УРСР, а також відомчі органи контролю (контрольно-ревізійні управління міністерств і відомств) [23]. Нові умови господарювання, що сформувались в Україні, зумовили необхідність розвитку незалежного аудиту.

Для проведення аудиту повинна існувати:

- інформація у формі, що дозволяє її перевірити;
- стандарти (критерії), за допомогою яких аудитор може оцінити цю інформацію.

Прикладом інформації, що має кількісну оцінку, може бути термін виконання поставленого завдання, вартість контракту, фінансова звітність компанії тощо.

1 АУДИТ АКТИВІВ, ПАСИВІВ ТА ФІНАНСОВО – ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Аудит необоротних активів

Основні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 7 "Основні засоби", затвердженим наказом Міністерства України від 27. 04. 2000 №92; про нематеріальні активи – П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", затвердженим наказом Міністерства України від 18.10.1999. №242.

Відповідно до П(С)БО 7 **основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг або в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року.

Відповідно до П(С)БО 8 **нематеріальні активи** – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Аудит основних засобів і нематеріальних активів включає такі **завдання**:

- перевірити відповідність основних засобів і нематеріальних активів критеріям визнання згідно з П(С)БО1, П(С)БО7 та П(С)БО8;
- необхідно впевнитися у тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно наявні;
- впевнитися у правильності розподілу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів за відповідними групами;
- перевірити правильність визначення та відображення у бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності оцінки основних засобів та нематеріальних активів;
- впевнитися у правильності обліку придбання, переміщення, вибуття, ліквідації та списання основних засобів і нематеріальних активів;
- перевірити відповідність здійснення операцій з основними засобами і нематеріальними активами та їх відображення в бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності законодавчо-нормативним актам;
- перевірити правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів і нематеріальних активів;

– впевнитися в законності і правильності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат на поточний і капітальний ремонт.

Джерелами інформації при дослідженні операцій з основними засобами і нематеріальними активами, окрім вищеназваних (7, 8) та положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що стосуються фінансової звітності (1, 2, 3, 4, 5), є:

- Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 № 283/97-ВР (зі змінами і доповненнями);
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства України від 11.08.1994. № 69 (зі змінами і доповненнями).

Первинні документи з обліку:

- придбання (акти приймання-передавання основних засобів, акти введення в експлуатацію, інвентарні картки);
- переміщення (накладні на внутрішнє переміщення);
- вибуття, ліквідації та списання (акти списання, ліквідації основних засобів і нематеріальних активів, накази на реалізацію основних засобів і нематеріальних активів);
- капітального і поточного ремонту (акти приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, видаткові документи на витрачання ТМЦ для здійснення ремонту);
- нарахування амортизації /зносу/ (розрахункові таблиці);
- облікові реєстри (журнали 4,5А та відомості аналітичного обліку до них, Головна книга);
- фінансова звітність (ф. №№ 1, 2, 3, 4, 5).

На початку проведення аудиторської перевірки необхідно проаналізувати стан бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів, форму ведення бухгалтерського обліку та способи відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу аудитор приділяє інвентаризації, яка повинна проводитися в установлені терміни спеціально призначеною комісією. Аудитор перевіряє своєчасність, повноту і якість проведеної інвентаризації та правильність відображення її результатів в інвентаризаційних описах та порівняльних відомостях.

Основні засоби включаються до інвентаризаційних описів за найменуваннями відповідно до основного призначення об'єкта, проставляються інвентаризаційні номери, технічні та експлуатаційні показники. При цьому комісія повинна звернути увагу на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації, а в разі їх відсутності скласти і належним чином оформити нові. Основні засоби, непридатні до експлуатації і які не підлягають оновленню, а також ті, що знаходяться в

ремонті, включаються до окремого інвентаризаційного опису, з'ясовуються обставини та причини недоліків, надаються рекомендації відносно їх усунення, а в разі неможливості експлуатації об'єкта – приймаються рішення відносно їх списання з балансу підприємства. В інвентаризаційному описі нематеріальних активів вказують їх найменування і характеристику, відповідну вартість, дату придбання та термін корисного використання.

Оцінка неврахованих основних засобів та нематеріальних активів, виявлених фактичною перевіркою, повинна бути проведена відповідно до вимог нормативних актів. Виявлена при інвентаризації нестача основних засобів повинна бути правильно відображена в бухгалтерському обліку. В разі встановлення винної особи (аудитор повинен перевірити правильність укладання угод про повну матеріальну відповідальність з цією особою) визначається **правильність визначення розміру завданого підприємству збитку** (відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22. 01. 1996 № 116 зі змінами і доповненнями) за формулою:

$$Рзб = ((Бв-А) \times Ii + ПДВ + Азб) \times 2),$$

де Рзб – розмір матеріального збитку;

Бв – балансова вартість об'єкта основних засобів;

А – амортизаційні нарахування;

Ii – індекс інфляції;

ПДВ – податок на додану вартість;

Азб – акцизний збір.

Аудитор також перевіряє наявність письмової згоди винної особи на відшкодування цього збитку та правильність відображення в обліку розрахунків відшкодування виявлених збитків.

Якщо виникли сумніви щодо повноти і якості проведеної інвентаризації аудитор може зробити вибіркову фактичну перевірку наявності окремих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, приділивши особливу увагу таким, які можуть використовуватися в корисливих особистих цілях (комп'ютерна техніка, автомобілі, засоби комунікації, меблі тощо).

Аудитор повинен дослідити **правильність оцінки** відображення в обліку основних засобів і нематеріальних активів залежно від джерел їх надходження:

– придбані (створені) основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на баланс за первинною вартістю (суми, що сплачується постачальникам, підрядникам активів, реєстраційні збори, держмити, ввізне мито, суми непрямих податків в зв'язку з придбанням (створенням) активів, витрати на встановлення, монтаж, налагодження);

- безоплатно отримані основні засоби і нематеріальні активи – за справедливою вартістю на дату отримання;
- основні засоби і нематеріальні активи, що внесені до статутного капіталу, – за погодженою із засновниками справедливою вартістю;
- основні засоби і нематеріальні активи, отримані в обмін на подібний об'єкт, – за залишковою вартістю переданого об'єкта (справедливою, якщо залишкова перевищує справедливу);
- основні засоби і нематеріальні активи, придбані в обмін на інші об'єкти, – за справедливою вартістю переданого об'єкта;
- об'єкти, переведені до основних засобів з оборотних активів, – за собівартістю, визначеною П(С)БО 9 "Запаси" і 16 "Витрати".

Аудитор повинен перевірити вартість інвентарних об'єктів за кваліфікаційними групами (1, 2, 3,4) податкового обліку та відповідних субрахунків і зробити порівняння з залишками за синтетичними рахунками 10, 11, 12, 18 в Головній книзі та у балансі за рядками 011, 031, 070.

Наступним етапом перевірки є **контроль** чинності та правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій з **надходження, амортизації та вибуття** основних засобів і нематеріальних активів.

При цьому необхідно пам'ятати, що усі витрати підприємства на придбання або створення основних засобів і нематеріальних активів, що включаються до їх первинної вартості, характеризуються як капітальні інвестиції і відображаються в дебеті рахунку 15 "Капітальні інвестиції" на відповідних субрахунках.

Аудитор контролює правильність введення об'єктів в експлуатацію згідно з Актом приймання-передавання основних засобів (типова форма № ОЗ-1), який складається комісією, призначеною наказом керівника підприємства. В Акті аудитор перевіряє первинну вартість об'єкта, технічну характеристику, місце експлуатації, інвентарний номер. На підставі Акта на кожний інвентарний об'єкт відкривається інвентарна картка (типова форма № ОЗ-6), яка є реєстром аналітичного обліку. Інвентарні картки реєструються в спеціальних описах (типова форма № ОЗ-7). За місцями використання облік основних засобів ведеться в інвентарних списках (типова форма № ОЗ-9). Підсумкові дані інвентарних карток заносяться в картки обліку руху основних засобів (типова форма № ОЗ-8), які заміняють аналітичні відомості з рахунку 10 "Основні засоби", тому аудитор повинен зіставити загальний підсумок карток обліку руху основних засобів з підсумком синтетичного обліку даного рахунку (Головна книга, ф. №1 Баланс).

При створенні основних засобів шляхом будівництва при підрядному способі аудитор перевіряє підрядний договір (контракт). Виконані і прийняті роботи оформлюються Актом приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ – 2в) і Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат (ф. № КБ – 3). У разі виникнення сумнівів щодо правильності визначення

вартості виконаних робіт або їх якості аудитор повинен залучити до перевірки відповідних фахівців-експертів.

При господарському способі будівництва аудитор перевіряє кошториси на будівельно-монтажні роботи та відповідні витратні документи (на списання використаних при будівництві матеріалів, запасних частин, на нарахування заробітної плати працівникам тощо).

При безоплатному надходженню основних засобів, внеску їх до статутного фонду та інших операціях аудитор перевіряє відповідні акти та прибуткові документи.

Згідно з П(С)БО 7 і 8 об'єкт основних засобів і нематеріальних активів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття в результаті продажу, безоплатного передавання або невідповідності критеріям визначення активом.

Відповідно із Законом України "Про підприємства в Україні" останні мають право продавати, передавати, надавати безоплатно в тимчасове використання об'єкти основних засобів іншим підприємствам.

Аудитор повинен перевірити правильність оформлення вибуття основних засобів Актом на списання основних засобів (ф. ОЗ-3), у якому відображаються первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причини вибуття об'єкта (реалізація, ліквідація, безоплатне передавання тощо), витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також результат від списання об'єкта. Реєстри аналітичного обліку (інвентарні картки) реалізованих основних засобів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття таких активів. Якщо в процесі перевірки виявляються факти списання не повністю амортизованих основних засобів, аудитор зобов'язаний з'ясувати причини такого списання, наявність відповідних розпорядчих документів на списання, визначити фінансовий результат від списання, проконтролювати повноту оприбуткування цінностей, які надійшли від ліквідації (запчастини, комплектуючі, брухт) на баланс за ціною можливої реалізації.

Необхідно пам'ятати, що при списанні деяких об'єктів основних засобів до документів на списання повинні бути додані відповідні рішення спеціальних інспекцій (ДАІ, Державної пожежної інспекції тощо).

Аудитор, перевіряючи операції зі списання основних засобів, що вибули через крадіжки, аварії, стихійні лиха, звертає увагу на законність і підстави для здійснення операцій зі списання. При цьому з'ясовується, чи були встановлені винні особи і чи прийняті заходи для відшкодування заподіяного матеріального збитку.

При безоплатному передаванні основних засобів здійснюється перевірка дат, відображених в актах на списання і фактичного передавання основних засобів, та правильність відображення цих операцій в бухгалтерському обліку, перевіряється чи списана на фінансовий результат

залишкова вартість основних засобів та повнота і своєчасність нарахування суми податку на додану вартість.

Одним із найважливіших показників правильного ведення бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів є безпомилково нарахована амортизація, тому аудитор повинен зосередити увагу на перевірці правильності і своєчасності нарахування амортизації (зносу). Цей сегмент аудиту ускладнюється тим, що податковий і бухгалтерський облік нарахування амортизації на Україні суттєво відрізняються:

- в бухгалтерському обліку амортизуються основні засоби, що перебувають на балансі підприємства (виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані);

- в податковому – амортизуються витрати на придбання, виготовлення, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій виробничих фондів, невиробничі і безкоштовно отримані фонди не амортизуються;

- в бухгалтерському обліку нарахування амортизації проводиться щомісяця для кожного об'єкта окремо, амортизується первинна або переоцінена вартість;

- в податковому – поквартально за балансовою вартістю 1,2,3,4-ї групи. При цьому амортизація окремого об'єкта групи 1 здійснюється до досягнення балансової вартості 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, груп 2 і 3,4 – до досягнення балансової вартості групи нульового значення;

- в бухгалтерському обліку використовується на вибір будь-який із шести методів нарахування (прямолінійний, відсотковий, прискорений, кумулятивний, виробничий, податковий). При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватися різні методи нарахування амортизації і підприємство вправі змінювати метод нарахування амортизації протягом періоду експлуатації об'єкта; у податковому – використовується єдиний для всіх груп метод нарахування амортизації;

- в бухгалтерському обліку у випадку реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації зупиняється.

Перевіряючи витрати, пов'язані з операціями з основними фондами і нематеріальними активами року аудитор повинен враховувати норми статті Закону України „Про державний бюджет України на 2007 рік”.

З січня 2003 року класифікація основних фондів змінилась: під терміном „основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у його господарської діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію цих матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Основні фонди поділяються на групи:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, серед них житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування, вартість капітального поліпшення землі);
- група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частина) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;
- група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;
- група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (зокрема стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Таким чином, аудитор повинен перевірити дотримання підприємством вимог законодавчих і нормативних актів стосовно амортизації основних засобів і нематеріальних активів. Аудитор перевіряє правильність віднесення нарахованої амортизації на відповідні рахунки бухгалтерського обліку, при цьому важливо перевірити включення у відповідні витрати діяльності в залежності від місця експлуатації об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, досліджує повноту відображення нарахованих сум амортизації у реєстрах бухгалтерського обліку (журналах 4 і 5, Головній книзі) і у фінансовій звітності (ф. № 1 – рядки 012, 032, ф. № 2 – рядок 260, ф. № 3 – рядок 020).

Відмінності між бухгалтерським і податковим обліком повинен враховувати аудитор при перевірці операцій з поліпшення та ремонту основних засобів. Податковий облік регламентується Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", згідно з яким платники податку мають право протягом звітного року віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок року. Витрати, що перевищують зазначену суму, відносяться на збільшення балансової вартості груп 2, 3, 4, окремого об'єкта основних фондів групи 1 та підлягають амортизації. Крім того, базою для визначення суми дозволених валових витрат на поліпшення основних фондів є залишкова вартість лише власних основних фондів, хоча самі поліпшення можуть стосуватися і орендованих основних фондів.

Бухгалтерський облік витрат на поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи:

– витрати на поліпшення, в результаті здійснення яких економічні вигоди, первинне очікувані від використання об'єкта, зростають (модернізація, добудова, реконструкція). Ці витрати збільшують первинну вартість основних засобів, обліковують на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" з наступним їх віднесенням на рахунок 10 "Основні засоби";

– витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані відносяться до витрат звітного періоду і обліковуються на рахунках 23 "Виробництво" та класу 9 "Витрати діяльності".

Поліпшення основних засобів, як і будівництво, може здійснюватися підрядним способом і власними силами. Аудиторські процедури поліпшення основних засобів аналогічні процедурам при перевірці створення основних засобів шляхом будівництва.

Наступним етапом аудиту основних засобів і нематеріальних активів є їх **переоцінення**.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість більше як на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу; згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" – підприємство може здійснювати переоцінення за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. При цьому у разі переоцінення об'єкта основних засобів або нематеріальних активів слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей об'єкт. Таким чином, переоцінення – це доведення залишкової вартості об'єкта до справедливої. В більшості випадків справедлива вартість згідно з П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" справедлива вартість – це ринкова вартість.

Перевіряючи чинність та правильність здійснення переоцінювання спеціально призначеною керівництвом підприємства комісією, аудитор повинен проконтролювати інформацію про ринкову вартість основних засобів і нематеріальних активів на дату переоцінення, яку можна отримати:

- з відомостей заводів-виробників;
- з прайс – листів посередників;
- з періодичних видань;
- безпосередньо на ринку;
- в агентствах нерухомості;
- у експерта-оцінювача;
- зі збірників цін (наприклад, Української автомобільної корпорації);
- у міському відділі цін.

Аудитор перевіряє дотримання комісією послідовності процедур переоцінення; проведення інвентаризації групи об'єктів, що підлягають переоціненню; підготовку бланків акта переоцінювання; заповнення бухгалтерією відомостей про об'єкти переоцінення; передавання акта в оціночну комісію; визначення справедливої вартості оціночною комісією;

передавання акта до бухгалтерії; розрахунок бухгалтерією змін у вартості активів; здійснення бухгалтерією облікових записів з переоцінення активів на підставі акта переоцінення.

При цьому аудитор повинен перевірити правильність визначення комісією справедливої вартості об'єктів за обраною методикою: справедлива вартість дорівнює добутку ринкової вартості і коефіцієнта придатності, який визначається як різниця між одиницею і відсотком фізичного зносу; розрахунку суми змін на основі індексу переоцінювання, який показує, у скільки разів справедлива вартість окремого об'єкта зросла (зменшилася) щодо залишкової. Переоцінена вартість визначається добутком первинної вартості та суми зносу на індекс переоцінки.

Аудитор повинен впевнитися, що сума первинного дооцінювання включена підприємством до складу додаткового капіталу, а сума первинного уцінювання – до складу витрат періоду, а у разі дооцінювання об'єкта, який раніше був уцінений, дооцінювання в межах суми попереднього уцінювання, списаної на витрати, включена до складу доходу звітного періоду. У разі уцінювання об'єкта, який раніше був дооцінений, сума уцінювання в межах величини попереднього дооцінювання, відображеної в складі додаткового капіталу, списана в дебет субрахунку 423 "Дооцінка активів".

Відомості про зміну первинної вартості і суми зносу аудитор повинен перевірити в реєстрах аналітичного обліку – інвентарних картках.

Індексації підлягає балансова вартість груп основних фондів шляхом помноження балансової вартості відповідної групи на коефіцієнт індексації, що визначається за формулою:

$$K_i = (I_i - 10) / 100,$$

де K_i – коефіцієнт індексації;

I_i – індекс інфляції.

В бухгалтерському обліку індексація основних фондів (нематеріальних активів) не відображається, а переоцінювання основних засобів (нематеріальних активів) згідно з нормами П(С)БО 7 і 8 при обчисленні оподаткованого прибутку до уваги не береться.

В разі проведення підприємством індексації основних фондів (нематеріальних активів) аудитор повинен перевірити її чинність та правильність проведення і відображення в реєстрах податкового обліку.

До типових порушень в операціях з основними засобами та нематеріальними активами слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, застосування нетипових форм документів);
- списання основних засобів і нематеріальних активів актами, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів;
- неправильне списання витрат на поліпшення основних засобів;

- невідображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт основних засобів;
- використання основних засобів в корисливих цілях під виглядом тимчасового використання;
- приховування нестач основних засобів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризації;
- неправильний розрахунок сум матеріального збитку у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів;
- заміна нових основних засобів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;
- несвоєчасне списання об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

1.1.1 Питання для обговорення та самоперевірки

1. Завдання та послідовність 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 основних засобів, нематеріальних активів, інвестицій?
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?

1.2 Аудит запасів

1.2.1 Аудит виробничих запасів

Визначення запасів, порядок їх оцінки, визнання і відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності регламентується П(С)БО 9 "Запаси", затвердженим наказом Мінфіну України від 20.10.1999 № 246.

Відповідно до П(С)БО 9 *запаси* – це активи, які:

- утримують для подальшого продажу;
- утримують для їх використання у виробництві продукції (робіт, послуг) або в адміністративних цілях;
- знаходяться в процесі виробництва (незавершеного виробництва) з метою наступного продажу готової продукції.

До запасів відносяться:

- сировина, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби;
- незавершене виробництво;
- готова продукція;
- товари;
- малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП, які використовуються протягом не більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року);
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського і лісового господарства.

Запаси визнаються активами, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду, пов'язану з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно оцінена.

Завдання аудиту виробничих запасів полягає в перевірці:

- забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху і зберігання;
- правильності і своєчасності документального відображення операцій із надходження та відпуску запасів;
- правильності визначення первинної вартості запасів, що придбаваються або виготовляються безпосередньо підприємством;
- дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності і порядку обліку витрачання запасів у виробництві.

Джерелами інформації при аудиті виробничих запасів виступають:

- Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07. 1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями);
- П(С)БО 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 15, 16, затверджені відповідними наказами Мінфіну України;
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11. 08. 94 № 69 (зі змінами і доповненнями);
- первинні документи з обліку запасів (прибуткові ордери, картки обліку ТМЦ, акти приймання ТМЦ, лімітно-забірні картки, вимоги, накладні);

– облікові реєстри (журнали-ордери 3, 5, 5А та відомості аналітичного обліку до них, Головна книга, журнали продажу товарів, відомості руху ТМЦ тощо);

– фінансова звітність (форми №№ 1, 2, 3).

Аудит виробничих запасів необхідно розпочати з перевірки своєчасності та повноти проведення інвентаризації виробничих запасів та контролю виконання угод з постачальниками і покупцями відповідних запасів. При цьому аудитор вивчає організацію укладання угод про повну матеріальну відповідальність, стан складського господарства, розташування виробничих запасів, дотримання умов і правил їх зберігання і охорони та придатність ваговимірних приладів.

Завдання аудитора полягає у вивченні якості проведеної клієнтом інвентаризації. Аудитор вивчає якісний склад інвентаризаційної комісії, наявність розписки матеріально-відповідальної особи про те, що на день проведення інвентаризації всі прибуткові і витратні документи на матеріальні цінності передані до бухгалтерії, а всі матеріальні цінності, що надійшли під відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

Результати інвентаризації аудитор досліджує шляхом вивчення інвентаризаційних описів, підписаних членами комісії та матеріально відповідальною особою, та порівнювальних відомостей, складених бухгалтерією підприємства. Результати перевірки аудитор задокументовує в робочих документах, виявлені недоліки фіксує в групувальному журналі недоліків і в разі виникнення сумнівів і непорозумінь щодо повноти і достовірності проведеної клієнтом інвентаризації може запропонувати керівництву підприємства провести додаткову вибірккову інвентаризацію виробничих запасів в його присутності.

Аудитор повинен особливу увагу звернути на правильність відображення в обліку розкрадань виробничих запасів, правильність розрахунку збитків від розкрадань та своєчасність відшкодування завданого збитку винною особою. При цьому перевірці підлягають бухгалтерські записи з дебету субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" (журнал 5), (крім сум розкрадання МШП, на які раніше був нарахований знос у розмірі 100% при передаванні в експлуатацію і облікований у складі витрат в період списання МШП) та на позабалансовому рахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей". У випадку встановлення винної особи аудитор **перевіряє правильність розрахунку розміру збитків** від розкрадання згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116.

Якщо вкрадено:

– продукцію, виробництво якої незавершено, розмір збитків (РЗ) визначається, виходячи із її собівартості (С) з урахуванням середньої по підприємству норми прибутку(П), помноженої на 2. $P_z = (C + П) \times 2$;

– МШП, які передані в експлуатацію з нарахуванням 100% зносу, – виходячи із ринкової ціни (Рц), зменшеної пропорційно фактичному зносу, але не нижче 50% ринкової ціни. $P_z = P_{ц} \times 50\%$;

– брухт дорогоцінних металів – у подвійному розмірі їх вартості за ринковими цінами.

Суми, стягнені з винних осіб, в першу чергу спрямовуються на відшкодування збитків, нанесених підприємству, а залишок перераховується до Державного бюджету України. Аудитор повинен перевірити своєчасність та правильність відображення в обліку одержаної від винної особи компенсації збитків від розкрадання виробничих запасів.

Правильна організація та документальне оформлення надходження виробничих запасів гарантують їх збереженість та безперервне забезпечення виробничого процесу необхідними матеріальними цінностями.

Тому наступний етап аудиту виробничих запасів – це **перевірка їх надходження**.

Запаси можуть надходити на підприємство з різних джерел. Згідно з П(С)БО 9 в момент надходження запаси повинні бути оцінені за первинною вартістю. Аудитор перевіряє правильність визначення підприємством первинної вартості запасів залежно від джерел їх надходження:

– **придбані за плату** (рахунки постачальників, комісійні винагороди, послуги товарних бірж, митні збори і мито, транспортні витрати, витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування, інші прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якості технічних характеристик виробничих запасів);

– **внесок до статутного фонду** (узгоджена засновниками справедлива вартість);

– **одержані безоплатно** (справедлива вартість);

– **вироблені власними силами** (собівартість виробництва відповідно до П(С)БО 16 "Витрати");

– **в результаті обміну на подібні запаси** (балансова вартість переданих запасів, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість);

– **в результаті обміну на неподібні запаси** (справедлива вартість переданих запасів, збільшена або зменшена на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана чи одержана в процесі обміну).

Аналітичний облік руху виробничих запасів ведеться бухгалтерією підприємства в кількісному і грошовому виразі за складами, цехами,

виробничими ділянками та іншими місцями зберігання, за матеріально відповідальними особами та визначеною обліковою політикою підприємства номенклатурою.

Запаси, що надходять або безпосередньо від постачальника, або від транспортної організації, приймаються за кількістю і якістю.

Аудитор повинен перевірити своєчасність та правильність документального оформлення оприбуткування запасів первинними документами типової форми, затвердженими наказом Мінстату України від 21.06.96 № 193 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів".

Особливу увагу аудитор повинен звернути на наявність спірних відносин між підприємством і постачальниками або покупцями запасів, вирішення яких повинно здійснюватися шляхом доарбітражного врегулювання питання або розгляду позову в суді. Якщо при прийманні запасів виявлено їх невідповідність стандартам, одержувач зобов'язаний зупинити приймання і запросити для його завершення представника постачальника. Якщо він не з'являється – експерта бюро товарних експертиз або представника відповідної інспекції з якості. Акт про фактичну якість складається в день закінчення приймання і підписується всіма особами, які брали участь в перевірці якості.

Якщо при прийманні запасів за участю представника виявлено нестачу запасів проти даних, зазначених у супровідних документах (рахунках-фактурах, специфікаціях тощо), то результати приймання за кількістю оформлюються комерційним актом того самого дня, коли нестача виявлена.

Згідно з Господарчим процесуальним кодексом України підприємства, що порушили майнові права і законні інтереси партнерів, зобов'язані поновити їх, не чекаючи претензії. Підприємства, чії права і законні інтереси порушено, з метою врегулювання спору звертаються до порушника з письмовою претензією. Претензія підлягає розгляду в місячний термін, який обчислюється з дня одержання претензії. Визнана претензія повинна бути погашена або шляхом поставки запасів, або шляхом нарахування на рахунок грошових коштів. В разі порушення термінів розгляду претензії або залишення її без відповіді арбітражний суд при вирішенні господарського спору має право стягнути в доход державного бюджету з підприємства, яке допустило порушення, штраф.

Згідно з Цивільним кодексом України боржник зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення та 3% річних з простроченої суми.

Аудитор повинен перевірити своєчасність та дотримання послідовності процедур виставлення претензії та правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій за претензіями, проаналізувати стан розрахунків за претензіями з метою контролю за терміном позовної

давності (три роки) і станом доарбітражного врегулювання питання. При перевірці надходження виробничих запасів аудитор може провести взаємне звірення прибуткових документів підприємства з рахунками та інформацією постачальників. При взаємному звіренні аудитор з'ясовує відповідність назви, сорту, кількості, якості, ціни оприбуткованих запасів з аналогічними показниками, вказаними в документах постачальника.

Запаси з однойменною назвою можуть надходити на підприємство за різною вартістю в залежності від джерел надходження та термінів постачання. Існуюча система витрачання виробничих запасів дозволяє розрахувати обсяги використаних товарно-матеріальних цінностей та їх вартість.

Підприємство повинно дотримуватися для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, лише одного методу для визначення собівартості запасів, які списують.

П(С)БО 9 пропонує шість методів оцінки запасів при їх вибутті (передаванні у виробництво, продажу та інше):

- метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод ЛІФО;
- метод нормативних затрат;
- метод вартості реалізації.

Аудитор повинен з'ясувати, який метод або методи регламентовані обліковою політикою підприємства і чи дотримується воно обраного методу, вивчити чинність операцій, пов'язаних з витрачанням сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, тари, МШП тощо. Для цього аудитор проводить взаємне звірення витратних первинних документів (лімітно-забірних карток, накладних на відпускання, вимог) з первинними документами та обліковими реєстрами витрат на виробництво (фактичними калькуляціями, журналами 5, 5А) та з даними оплати рахунків постачальників.

П(С)БО 9 "Запаси" вказує на необхідність відображення у балансі запасів за найменшою з двох оцінок – первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Така вимога покликана необхідністю застосування принципу обачності, відповідно до якого активи або доходи не повинні бути завищеними, а зобов'язання або витрати – заниженими.

Чиста вартість реалізації запасів – це сума, яку очікується отримати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням ймовірних витрат на завершення виробництва запасів і їх реалізацію:

$$\text{Чвр} = \text{Пв} - \text{Взв} - \text{Вр},$$

де Чвр – чиста вартість реалізації;

Пв – первинна вартість;

Взв – витрати на завершення виробництва;

Вр – витрати на реалізацію.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ринкова ціна знизилася або вони зіпсовані, тобто втратили первинну очікувану економічну вигоду.

Таким чином, на дату складання балансу підприємство повинно проводити переоцінення запасів.

Матеріали переоцінення запасів підлягають суцільній перевірці аудитором. Аудитор встановлює чинність змін вартості запасів, компетентність комісії, яка проводила переоцінення, її склад і правоможність, ретельно перевіряється оформлення актів переоцінення та правильність відображення її результатів в бухгалтерському обліку. Аудитор повинен впевнитися, що сума уцінення списана на витрати звітного періоду (в дебет субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів") з одночасним відображенням її у позабалансовому обліку на рахунок 07 "Списані активи". Аудитор повинен також проконтролювати ситуацію, коли в наступному періоді (на кінець звітного року) підприємство зробило нову оцінку чистої вартості реалізації запасів і при цьому чиста вартість реалізації запасів, які раніше були уцінені, зросла. Аудитор повинен проконтролювати, що на суму збільшення чистої вартості реалізації в межах суми попереднього уцінення підприємство сторнувало запис про попереднє зменшення вартості цих запасів через те, що дооцінення запасів можливе тільки до рівня первинної вартості. Аудитор також повинен перевірити відображення суми уцінення запасів у Примітках до фінансової звітності.

Належну увагу аудитор приділяє **контролю обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів**.

Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" до складу оборотних коштів відносяться МШП, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року і відображаються на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

Малоцінні предмети, термін корисного використання яких більше одного року (спеціальні інструменти, спеціальні пристосування, спецодяг, тимчасові споруди), відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" відображаються в складі необоротних активів на субрахунках 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди".

Підприємство, враховуючи специфіку свого виробництва та керуючись типовими галузевими нормами використання окремих предметів в обліковій політиці, встановлює терміни їх корисного використання.

Аудитор повинен перевірити фіксацію цього моменту в обліковій політиці підприємства та правильність відображення операцій з МШП в бухгалтерському обліку. Зокрема, аудитор перевіряє правильність нарахування і відображення амортизації на малоцінні необоротні

матеріальні активи за обраним методом (50% в першому місяці використання і наступні 50% в місяці списання з балансу або 100% в першому місяці використання) та організацію оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації та відповідними особами протягом терміну їх фактичного використання для МШП, які відображаються в складі запасів на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

До типових порушень при операціях з виробничими запасами необхідно віднести такі:

- незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів;
- невиконання завдань із заготівлі матеріальних цінностей;
- неправильне визначення первинної вартості придбаних запасів (включення до її складу понаднормових втрат і нестач запасів, процентів за користування позиками, витрат на збут);
- порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування виробничих запасів;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне використання матеріальних цінностей у виробництві, порушення норм і лімітів їх відпуску;
- нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- несвоєчасне і неправильне оформлення первинних документів з обліку руху виробничих запасів;
- незадовільна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів.

1.2.2 Особливості аудиту готової продукції і товарів

Відповідно до П(С)БО 9 до запасів відноситься готова продукція. Аудит готової продукції здійснюється в такій же послідовності, що і виробничих запасів, тобто перевіряється повнота та своєчасність проведення інвентаризації готової продукції та контролюється виконання договорів з покупцями і замовниками готової продукції.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію та її реалізацію визначаються П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати» і П(С)БО 15 "Дохід".

У фінансовій звітності готова продукція відображається за найменшою із двох оцінок: або за первинною вартістю (фактична виробнича собівартість), або за чистою вартістю реалізації.

Аудитор повинен дослідити можливі випадки перевитрат сировини і матеріалів. Такі порушення можуть бути пов'язані з незаконним списанням матеріалів і сировини на виробництво, застосуванням завищених норм їх

витрат, за рахунок чого можуть утворюватися запаси сировини і матеріалів, які в подальшому будуть використані для виготовлення неврахованої продукції. Для цього застосовується контрольний запуск – прийом аудиту, який відображає фактичні витрати матеріальних цінностей на випуск продукції. Контрольний запуск здійснюють спеціалісти підприємства. Ця процедура оформлюється актом, в якому вказується кількість витрачених матеріальних цінностей, їх якість, обладнання, режим його роботи в процесі запуску, кількість і якість готової продукції, відходи. Результати контрольного запуску розповсюджуються на кількість виробленої готової продукції за відповідний період і за ними аудитор визначає достовірність списання матеріальних цінностей на виробництво.

За участю спеціалістів, а в разі потреби незалежних експертів, перевіряється відповідність виробленої готової продукції вимогам стандартів та технічних умов.

Для того, щоб віднайти випуск неврахованої продукції, аудитор повинен зіставити кількість оприбуткованої продукції за документами складу (відомостях про передавання продукції на склад, рапортах про виготовлення продукції) з кількістю продукції, за виготовлення якої нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва (наряди, рапорти, маршрутні листи), кількістю матеріалів, витрачених на пакування продукції і списаної тари (відповідні первинні витратні документи).

Аудитор ретельно перевіряє облік накладних на відпуск готової продукції, порядок їх видачі, для чого проводить взаємну перевірку з даними оплати рахунків покупців (журнал 3, відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками, відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами, відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів).

Протягом місяця рух готової продукції, як правило, відображається за плановою собівартістю або за відпускними цінами (обліковими) цінами. Тому аудитор повинен ретельно перевірити правильність визначення різниці між фактичною виробленою собівартістю і плановою собівартістю або обліковими цінами та відображенню цих відхилень в бухгалтерському обліку (якщо фактична виробнича собівартість вища планової (облікової ціни), то рахунок 26 "Готова продукція" дебетується на суму відхилень, якщо навпаки – фактична виробнича собівартість зменшується методом сторно.

Крім того, аудитор повинен перевірити, що у випадку, коли готова продукція відвантажувалася за плановою собівартістю (обліковою ціною), меншою за фактичну собівартість, то собівартість реалізованої продукції збільшена на суму відхилень, в протилежному – зменшена методом сторно.

Суми витрат підприємств, пов'язаних з реалізацією готової продукції, відображаються на рахунку 90 «Собівартість реалізації», який має такі субрахунки:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

За дебетом рахунку 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Загально-виробничі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загально-виробничі витрати». За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списанням на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аудитор повинен перевірити, а при необхідності самостійно здійснити розрахунок фактичної собівартості відвантаженої та реалізованої продукції. Але слід враховувати, що на більшості підприємств розрахунок фактичної собівартості відвантаженої та реалізованої готової продукції здійснюється з використанням середнього відсотка.

Але на підприємствах з великою номенклатурою продукції поточний облік руху готової продукції за кожним її найменуванням повинен здійснюватися за твердими обліковими цінами – відпускними, оптовими, роздрібними, плановими, договірними тощо. При цьому в кінці місяця окремо визначаються відхилення фактичної собівартості від вартості її за обліковими цінами, які відображаються у бухгалтерському обліку. Підприємства, які визначали фактичну собівартість реалізованої готової продукції за методом нарахування, здійснювали такий розрахунок:

$$Св = (Фзал + Фпов + Фвип) : (Озал + Опов + Овип) \times 100\% ,$$

де Св – питома вага фактичної собівартості у вартості готової продукції за обліковими цінами; Фзал – сума залишку готової продукції на складі на початок місяця за фактичною собівартістю (сальдо рахунку № 26 на початок місяця); Фпов – фактична собівартість повернутої готової продукції від покупців, яка розраховується окремо; Фвип – вартість випуску продукції за місяць за фактичною собівартістю; Озал – сума залишку готової продукції на складі на початок місяця за обліковими цінами; Опов – повернута готова продукція від покупців за обліковими цінами; Овип – вартість випуску продукції за місяць за обліковими цінами.

Після введення в дію змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» фактична собівартість реалізованої готової продукції має розраховуватися лише методом нарахування, наведеним вище.

Загальногосподарські витрати враховуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», списуються безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». На рахунок 79 списуються витрати, пов'язані зі

збутом (реалізацією, продажем) готової продукції, облік яких ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут».

Для обліку доходів (виручки) від реалізації підприємств передбачено використовувати рахунок 70 «Доходи від реалізації». Цей рахунок має певні субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу».

За кредитом рахунків 701–703 відображається збільшення (одержання) доходів, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством), суми, які отримують підприємства; повернуті перестраховачами частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій; списань у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції і товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображають списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Наступним етапом аудиторської перевірки є **з'ясування повноти відображення виручки, одержаної від реалізації** продукції (робіт, послуг). Для цього з даними синтетичного обліку зіставляються дані первинних документів, що свідчать про відвантаження продукції, виконання робіт та надання послуг. Аудитор повинен звірити заборгованість покупцям за одержаними авансами з аналітичними даними про відвантаження продукції.

Окремим об'єктом перевірки є встановлення правильності формування витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, та їх розподіл між реалізованою та нереалізованою продукцією. Такі витрати мають обліковуватися на рахунку 43, а їх склад – формуватися відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.94 р.

Особливо уважно слід перевіряти правильність нарахування та сплати податку на додану вартість, порядок якого регулюється Законом України «Про ПДВ» № 168/97-ВР від 03.04.97 р. Згідно з листом ДПАУ № 16-1120-16/10-1588 від 04.03.97 р. реалізація готової продукції за цінами, нижчими від собівартості, потребує розрахунків оподаткованого обороту, виходячи з фактичної собівартості виробництва і середнього прибутку. Це передбачено п. 19 Інструкції № 3, за яким „при передаванні на території України товарів (робіт, послуг) власного виробництва

безкоштовно або з частковою оплатою оподатковуваний оборот обчислюється, виходячи із рівня державних фіксованих і регульованих цін (тарифів) або середніх вільних цін і тарифів на підприємстві, які відображають фактичну собівартість і прибуток на подібні товари, що склалися за той місяць, у якому відбулася реалізація товару”.

Важливим етапом є перевірка правильності відображення валового доходу під час здійснення товарообмінних операцій після 01.07.97 р. За Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97р. датою збільшення валових доходів у разі здійснення товарообмінної операції вважається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг)
- дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку;
- або дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг)
- дата фактичного одержання результатів робіт (послуг) платником податку.

Завершальним етапом перевірки є **перевірка правильності визначення фінансового результату** в реєстрах синтетичного обліку та повноти його відображення у звітності. Аудитор має впевнитися у правильності розрахунку та своєчасності перерахування до бюджету усіх обов'язкових податків, зборів та платежів, які за чинним законодавством включаються до ціни реалізації.

Особливість аудиту операцій з товарами впливає з особливостей їх обліку.

Товари – це цінності, які придбані з метою подальшого продажу і які не потребують додаткового оброблення.

Торговельна діяльність – одна з найбільш регламентованих галузей підприємницької діяльності. Порушення цих правил може призвести до застосування фінансових санкцій. Тому до початку перевірки аудитор з'ясовує, чи потребує діяльність підприємства додаткових дозволів. Так, наприклад, продаж товарів за готівку підлягає патентуванню. Відсутність даних дозволів може бути підставою для видачі негативного аудиторського висновку.

На вибір аудиторських процедур та прийомів впливає також і вид торговельної діяльності (оптова чи роздрібна торгівля). У роздрібній торгівлі товари обліковуються за продажними цінами з врахуванням націнки, а у оптовій – за звичайні. Крім того, готівковий обіг коштів викликає постійний інтерес з боку контролюючих органів. Послідовність аудиту товарів та джерела інформації аналогічні аудиту готової продукції та її реалізації. Але на відміну від аудиту готової продукції досліджується рух коштів на таких синтетичних рахунках: 28 "Товари"; 702 "Дохід від реалізації товарів"; 902 "Собівартість реалізованих товарів". Особливу

увагу потрібно звернути на правильність списання торговельної націнки у роздрібній торгівлі.

1.2.3 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 недостач матеріальних цінностей понад норм природного збитку з матеріально-відповідальних осіб?
8. Процедури для проведення перевірки правильності обчислення податків.

1.3 Аудит грошових коштів і розрахунків

1.3.1. Аудит касових операцій

Підприємства здійснюють розрахунки за своїми зобов'язаннями в безготівковій та готівковій формі у порядку, встановленому нормативно-правовими актами Національного банку України. Розрахунки готівкою підприємств між собою та з фізичними особами здійснюються через касу підприємства.

Зберігання готівки та інших цінностей в касі підприємства, здійснення касових операцій регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ № 72 від 19. 07. 2005 року.

Завданням аудиту касових операцій є перевірка:

- забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей в касі;
- дотримання встановленого порядку зберігання чекових книжок, виписки чеків і отримання за ними готівки;
- дотримання порядку документального оформлення надходження грошей до каси та їх видачі;
- дотримання ліміту каси;
- своєчасності та повноти оприбуткування готівки;
- стану обліку касових операцій.

Перевіряючи правильність бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності касових операцій, аудитор повинен контролювати дотримання підприємством таких законодавчих і нормативних актів:

- Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16. 07. 1999 № 996-XIV;

- 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";

- Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30. 11. 1999 № 291.

Джерелами інформації аудиту касових операцій виступають первинні касові та банківські документи, документи, що підтверджують факт витрачання готівкових коштів за призначенням (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, авансові звіти підзвітних осіб); облікові реєстри (журнал 1, відомості дебетових оборотів за рахунками 30, 31, 33, аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33, Головна книга, касова книга, журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, книги обліку придбання товарів (робіт, послуг); фінансова звітність (форми № 1,3) тощо.

Виходячи з їхньої важливості, касові операції досліджуються у повному порядку.

Аудит касових операцій починається з перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей у касі. До початку інвентаризації касир, з яким укладено угоду про повну матеріальну відповідальність, дає розписку, що всі видаткові і прибуткові документи на кошти здані до бухгалтерії, а всі кошти, що надійшли, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками. Комісія складає покупюрний опис готівки. Вона перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування готівки, цінних паперів, грошових документів, санаторних путівок, марок держмити тощо та оформляє акт про результати інвентаризації. Грошову готівку в іноземній валюті заносять до матеріалів інвентаризації, вказуючи назву та суму іноземної валюти, курс НБУ на день інвентаризації, суму іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальною особою.

Аудитор звіряє фактичний залишок грошових коштів та інших цінностей і залишок за даними обліку і визначає результат інвентаризації та правильність його відображення в бухгалтерському обліку. При цьому ніякі документи або розписки в залишок готівки не включаються, а заява касира про наявність в касі грошей та інших цінностей, що не належать підприємству, до уваги не приймаються.

Аудитор повинен перевірити правильність оформлення касових операцій прибутковими і видатковими касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені наказом Міністерства України від 15.02.96 № 51 "Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій". При цьому перевіряється правильність заповнення всіх реквізитів прибуткових і видаткових касових ордерів та платіжних відомостей (написання потрібних дат, номерів, сум, підстав для їх виписки, наявність підписів службових осіб і одержувачів коштів, печаток, штампів, правильність оформлення депонованих сум тощо). За окремими платіжними відомостями аудитор може вибірково перерахувати суми виплаченої готівки. Аудитор перевіряє наявність у підприємства журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, правильність відображення в касових документах номерів кореспонденських рахунків, відповідність між кореспонденцією рахунків, внесених до касової книги та проставлених у касових ордерах, наявність потрібних виправдувальних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки тощо) і відміток про їх погашення. У касових документах, що викликають сумніви щодо їх справжності, аудитор перевіряє достовірність підписів одержувачів коштів і службових осіб, які дають пояснення щодо цього.

Аудитор під час перевірки з'ясовує наявність у підприємства касової книги, відповідність її оформлення та правильність ведення касової книги, відповідність зазначених у ній сум про прийняту до каси або видану з каси готівку даним прибуткових і видаткових касових ордерів, якість і своєчасність записів касира згідно із зазначеними в касовій книзі документами, наявність підпису бухгалтера, який перевіряв записи в касовій книзі за кількістю отриманих ним касових ордерів, правильність підрахунку в касовій книзі фактичних залишків готівки на кінець дня.

Одночасно аудитор перевіряє **дотримання підприємством ліміту каси**. Для визначення понадлімітних залишків готівки в касі аудитор перевіряє записи про фактичні її залишки за касовою книгою з установленим підприємству лімітом каси за кожний день. Якщо в періоді, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, аудитор визначає, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися в установлені терміни до банку, з якої причини, а також загальну суму понадлімітних залишків за весь період, що досліджується. При цьому аудитор повинен враховувати особливості визначення понадлімітних залишків і порядку їх здавання до кас банків підприємствами торгівлі, громадського харчування та послуг.

Особливу увагу аудитор повинен приділити встановленню повноти та своєчасності **оприбуткування** касами підприємств готівкових надходжень. Для перевірки повного оприбуткування в касі готівкових грошей, одержаних з різних джерел, аудитор аналізує обороти за відомістю журналу 1 за дебетом рахунку 301 "Каса" з оборотами за кредитом

кожного кореспондентського рахунку (311 "Поточні рахунки в національній валюті", 370 "Розрахунки з різними дебіторами", 631 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", 681 "Розрахунки за авансами одержаними" та ін.).

Для того, щоб не було сумнівів, що одержані гроші з банку **своєчасно і повністю оприбутковані**, звіряються банківські виписки (за сумами коштів, що одержані з банку і датами) та відповідні записи в касовій книзі з даними прибуткових касових ордерів та порівнюються дані корінців грошових чеків з виписками банку.

Для контролю за повним і своєчасним оприбуткуванням готівки з інших джерел аудитор може застосувати зустрічні документальні перевірки (надіслати письмові листи-запити) на підприємства, які виступали покупцями (замовниками) і сплатили готівкові кошти даному підприємству.

Особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці **цільового використання готівки**. Суми і напрями використання готівки, одержаної в банку або отриманої як виручка за реалізацію, аудитор порівнює з аналогічними показниками їх фактичного витрачання із залученням відповідних виправдувальних документів (товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів, актів на закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), рахунків-фактур, авансових звітів тощо). За результатами перевірки аудитор встановлює факти нецільового використання готівки або випадки фактичного використання готівки за цільовим призначенням, але без надання підтверджувальних документів, з'ясовує причини таких порушень. Аудитор повинен звернути увагу на дотримання підприємством порядку витрачання готівкової виручки на здійснення виплат, пов'язаних з оплатою праці, тобто впевнитися, що при цьому підприємство не мало податкової заборгованості.

Аудитор повинен перевірити порядок видачі підприємством сум під звіт, їх цільове використання, виявити факти неправомірної видачі готівки під звіт працівникам, які повністю не розраховалися за попередньо видані їм кошти, несвоєчасного звітування, випадки передавання підзвітних коштів одним працівником іншому. Аудитор аналізує дані відомості 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37), в якій за дебетом рахунку 372 відображаються кошти, видані з каси під звіт, і відшкодування перевитрат за авансовими звітами, а кредитом рахунку 372 – суми витрат за авансовими звітами, підтверджені бухгалтерією, та повернення невикористаних авансів. Аудитор досліджує **правильність організації видачі готівки під звіт** на відрядження, перевіряючи наявність розпорядчого документа (наказу, розпорядження) на службові відрядження, правильність ведення записів у журналі реєстрації посвідчень на відрядження, дотримання граничної тривалості службового відрядження, наявність відміток у посвідченні про відрядження,

своєчасність звітування за витрачені під час відрядження кошти (не пізніше ніж три робочих дні після повернення з відрядження), правильність відшкодування витрат працівникам, наявність оригіналів підтверджувальних документів. При дослідженні авансових звітів про використання одержаної під звіт готівки для вирішення господарських питань або на закупівлю сільгосппродукції та заготівлю вторинної сировини особливу увагу аудитор приділяє перевірці дотримання підзвітними особами встановлених термінів складання та подання до бухгалтерії відповідних звітів або до каси залишку невикористаних сум (відповідно не пізніше наступного робочого дня та через 10 робочих днів із дня видачі готівки на ці цілі), наявності підтверджувальних документів тощо.

Для контролю за дотриманням підприємствами встановлених обмежень (10 тис. грн.) при здійсненні між ними готівкових розрахунків аудитор порівнює фактичні витрати готівки за придбані товари (виконані роботи, надані послуги) за конкретним розрахунком, що підтверджені відповідними документами, з діючим обмеженням. У разі потреби аудитор може здійснювати зустрічну перевірку документів підприємства-платника і підприємства-одержувача готівкових коштів.

Особливу увагу аудитор повинен приділити операціям з одержання підприємством значних сум (що перевищують еквівалент 10000 євро за офіційним курсом гривні до іноземної валюти) зі своїх банківських рахунків та їх цільовому використанню. Аудитор повинен проаналізувати здійснення операцій зі значними сумами готівки на предмет їх відповідності чинному законодавству та економічної доцільності готівкових розрахунків (наприклад, перекази значних сум готівки на рахунки фізичних осіб, систематичне або повне зняття значних сум готівки в день її надходження на рахунок тощо).

Також аудитор повинен дослідити видачу готівки в сумах, що становлять менше ніж 10000 євро, але які підприємство одержувало зі свого рахунку регулярно протягом короткого періоду (тижня, декади, місяця).

За результатами перевірки підприємства у разі виявлення порушень аудитор повинен їх **класифікувати**:

- за формальними ознаками (порушення визначеного порядку ведення облікових реєстрів);
- за суттю (підроблені бухгалтерські записи).

Особи, винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, повинні бути притягнуті до відповідальності в установленому чинним законодавством порядку. Згідно з Указом Президента України від 12.06.95 № 436 "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки" (зі змінами і доповненнями) до порушників застосовують фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- за неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касах готівки – у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;
- за витрачання готівкової виручки на виплату заробітної плати за наявності податкової заборгованості – у розмірі здійснених виплат;
- за перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки та видачу під звіт готівки без повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25% виданих під звіт сум;
- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека) – у розмірі сплачених коштів;
- за використання одержаних в установі банку коштів не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Типові порушення:

- виплата готівки за фіктивними рахунками або документами;
- підроблення підписів отримувачів готівкових коштів;
- включення до платіжних документів підставних осіб;
- завищення сум у відомостях на виплату заробітної плати;
- неоприбуткування готівки, отриманої за чеком в банку;
- виплата готівки за документами, взятими з архіву минулих періодів і використаних повторно;
- заміна тексту касових документів тощо.

1.3.2 Аудит коштів на рахунках у банку та розрахункових операцій

Операції з руху грошових коштів, як правило, досліджуються аудитором суцільним методом. Однак цей метод потребує багато часу і тому дозволяється в окремих випадках використання методу вибіркової перевірки. При виявленні порушень в цьому сегменті аудиту, аудитор повинен застосувати аналітичні процедури і, в разі необхідності, збільшити обсяг вибірки або перейти на суцільний метод перевірки.

Завдання аудиту грошових коштів у банках і розрахункових операцій полягає у визначенні:

- відповідності сум залишків і оборотів з виписок банку сумам в доданих первинних документах, облікових реєстрах та звітності;
- правильності використання грошових коштів суворо за цільовим призначенням;
- своєчасності розрахунків з бюджетом, цільовими фондами та іншими контрагентами;
- величини, характеру і динаміки дебіторської і кредиторської заборгованостей та причин їх утворення.

Особливістю досліджень цього сегмента аудиту стосовно законодавчої та нормативної баз є контроль дотримання підприємством таких документів:

– Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16. 07. 1999 № 996-XIV;

- 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 10 "Дебіторська заборгованість";
- П(С)БО 11 "Зобов'язання";
- П(С)БО 15 "Дохід";
- П(С)БО 16 "Витрати".

Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30. 11.99 №291 та інших нормативних актів, що впливають на розрахункові операції.

Джерелом інформації аудиту грошових коштів та розрахункових операцій виступають:

– первинні документи (платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, акредитив, вексель, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), кредитні угоди тощо); облікові реєстри (журнали 1, 2, 3 та відомості до них, Головна книга, журнали обліку придбаних матеріальних цінностей, відомості реалізації готової продукції тощо); фінансова звітність (форми №1,2, 3, 4).

Аудит наявності і руху грошових коштів на рахунках у банку починається з перевірки дотримання підприємством порядку відкриття рахунків в банку, передбаченого Інструкцією про порядок відкриття та використання рахунків в національній та іноземній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 18.12.1998 № 527. При цьому аудитор використовує зустрічну перевірку, надсилаючи лист-запит банку, що обслуговує підприємство, з проханням підтвердити наявність відкритих для підприємства рахунків.

Грошові кошти та залишки на банківських рахунках є ліквідними активами. Через свою ліквідність грошові кошти є найбільш вразливими з усіх активів підприємства, тому розтрати та крадіжки грошових коштів більш вірогідні, ніж інших активів. Аудитор проводить дослідження виписок банку та одночасно вивчає документи підприємств-клієнтів, додані до виписок. При цьому необхідно перевірити порядкову нумерацію виписок банку, правильність перенесення підсумків і залишків в облікові

реєстри, визначити чинність та обґрунтованість операцій і правильність віднесення витрат на відповідні бухгалтерські рахунки. Якщо у підприємства відсутні окремі виписки банку, то необхідно отримати з банку засвідчені копії.

При перевірці залишку грошових коштів на банківському рахунку аудитор повинен врахувати можливість зловживань. Тому він повинен збільшити обсяг процедур перевірок грошових коштів в кінці звітного періоду, особливо, якщо система внутрішнього контролю неефективна. Суттєвим моментом перевірки залишку на рахунку грошових коштів є **отримання письмового банківського підтвердження**. Дані із банківського підтвердження повинні бути звірені з сумами у відповідній банківській виписці. Аналогічно і вся інша інформація із банківських виписок повинна бути перевірена. Якщо при перевірці аудитор виявить зловживання, вони повинні бути досліджені стосовно причин їх виникнення та сум. Серед процедур, завдяки яким можна викрити зловживання в сегменті грошових надходжень і витрат, ефективними є оглядова перевірка записів в Головній книзі за рахунками 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" на нестандартні бухгалтерські проводки, звірення замовлень на реалізацію з наступними грошовими надходженнями, перевірка фактів і супровідної документації безнадійних боргів, доходів від реалізації.

При проведенні аудиту досліджується використання раціональних форм розрахунків і чи забезпечують вони наближення моментів отримання покупцями матеріальних цінностей і здійснення платежу. Важливо також здійснити перевірку товарності розрахункових документів, що передаються до оплати в банк.

Дослідження розрахункових операцій є важливою складовою аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства і здійснюється в нерозривному зв'язку з іншими операціями (касовими, виробничими, кредитними операціями, операціями з інвестиційної діяльності підприємства). Це пояснюється тим, що більшість із вказаних операцій прямо або непрямо впливають на розрахункові взаємовідносини між підприємствами, що виникають в процесі діяльності, та внаслідок незавершення розрахунків на кінець періоду вони утворюють дебіторську або кредиторську заборгованість.

1.3.3 Аудит дебіторської заборгованості

Відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" *дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову (виникає в ході нормального операційного циклу і буде

погашена після 12 місяців з дати балансу) та короткострокову (виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу). Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в бухгалтерському балансі в першому розділі як необоротні активи, короткострокова – в другому розділі як оборотні активи.

У бухгалтерському балансі дебіторська заборгованість може бути подана такими статтями: "Довгострокова дебіторська заборгованість" (050), "Векселі одержані" (150), "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (160-162), "Дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом (170), за виданими авансами (180), з нарахованих доходів (190), із внутрішніх розрахунків" (200), "Інша поточна дебіторська заборгованість" (210).

Дебіторська заборгованість знаходить своє відображення в балансі, якщо може бути достовірно визначена її грошова оцінка та в майбутньому очікується отримання економічних вигод від її погашення внаслідок одержання грошових коштів, їх еквівалентів, інших активів або зменшення зобов'язань.

Завданнями аудиту дебіторської заборгованості є перевірка: наявності і правильності первинних документів, які є підставою для облікових записів з дебіторської заборгованості; стану дебіторської заборгованості за встановленими критеріями; правильності розрахунків з дебіторської заборгованості; правильності оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини резерву сумнівних боргів; належної класифікації дебіторської заборгованості і наявності відповідних необхідних пояснень у примітках до фінансової звітності; оцінки стану внутрішнього контролю і аудиту дебіторської заборгованості.

Процес проведення аудиторської перевірки дебіторської заборгованості має певну послідовність.

На першому етапі аудитору потрібно отримати всю необхідну інформацію щодо реалізації продукції та виникнення дебіторської заборгованості. Збираючи загальні відомості щодо виникнення і обліку дебіторської заборгованості та правильності її оцінки, аудитор визначає перелік інформації, яка має бути надана клієнтом або отримана самим аудитором, а саме:

- перелік видів продукції (робіт, послуг), що реалізуються в кредит, встановлення обороту за кожним із видів;
- кількість та адреси центрів по відвантаженню продукції (виконанню робіт, наданню послуг);
- характеристика покупців і замовників (придбання продукції з метою продажу, для власних потреб, оптом, в роздріб, на експорт);
- список основних дебіторів;
- обсяг реалізації (виставлених рахунків) – всього, в тому числі: попередня оплата, оплата готівкою або чеком, продаж в кредит,

маркетингова політика підприємства (спосіб реалізації продукції, система реклами, цінова політика, визначення сумнівних та безнадійних боргів тощо); схема виставлення рахунків; елементи системи внутрішнього контролю за станом дебіторської заборгованості.

За наявності на підприємстві внутрішнього аудитора зовнішній аудитор може використовувати результати його роботи, попередньо перевіривши їх надійність.

При перевірці дебіторської заборгованості доцільним є застосування таких методів, як зустрічна перевірка, письмовий запит, тестування, вибіркова документальна перевірка та аналітичні процедури. Але на вибір конкретних методів буде впливати величина аудиторського ризику в цілому і, зокрема, при перевірці дебіторської заборгованості.

Аудитор повинен впевнитися в реальному існуванні залишків дебіторської заборгованості і з'ясувати, кому вони належать. Для цього вибірково окремим дебіторам надсилають листи-запити з проханням підтвердити чи назвати суму заборгованості даному підприємству.

Далі аудитор здійснює **аудиторські процедури** щодо перевірки дебіторської заборгованості за встановленими критеріями оцінки фінансової звітності:

повнота – аудитор повинен впевнитися, чи всі рахунки клієнтів були зареєстровані, занесені в книгу продаж, чи вся продукція, яка була відвантажена до кінця звітного періоду була віднесена до реалізованої, а та, що не була оплачена, відображена в обліку як дебіторська заборгованість;

фактична наявність – аудитор повинен впевнитися в реальному існуванні дебіторської заборгованості, тобто перевірити, що продукція (роботи, послуги), які не були передані покупцям, замовникам до кінця звітного періоду, помилково чи навмисно не були включені в реалізацію та до дебіторської заборгованості (наявність фіктивних продаж). Також аудитор повинен проаналізувати, чи не було платежів, які незаконно привласнені або записані в невідповідному фінансовому періоді;

належність – аудитор повинен впевнитися, що вся відображена дебіторська заборгованість належить саме підприємству-клієнту, тобто до дебіторської заборгованості помилково чи навмисно не занесені продажі, що належать іншим підприємствам, наприклад, факторингові операції, операції договору-застави тощо;

оцінка – аудитор повинен проаналізувати, чи правильно була оцінена дебіторська заборгованість відповідно до встановленої облікової політики через те, що у валюту балансу дебіторська заборгованість має входити за чистою реалізаційною вартістю, тобто за мінусом безнадійних та сумнівних боргів. Відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" величину резерву сумнівних боргів підприємство може визначати або виходячи із платоспроможності окремих дебіторів, або на

основі класифікації дебіторської заборгованості. У першому випадку підприємству потрібно володіти достовірною інформацією про фінансовий стан своїх основних клієнтів, оцінити можливість несплати боргів та створити конкретні цільові резерви. Практично отримання такої інформації не завжди є можливим. Метод класифікації передбачає групування дебіторської заборгованості за термінами її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Аудитор повинен перевірити, як було проведено розрахунок коефіцієнта сумнівності та визначено суму резерву;

обережність – цей принцип передбачає, що підприємство не повинно завищувати доходи і занижувати витрати. Оскільки в складі дебіторської заборгованості можуть мати місце сумнівні та безнадійні борги, аудитор повинен впевнитися, що створені достатні резерви сумнівної заборгованості та списані безнадійні борги як такі, за якими існує впевненість у неповерненні або за якими минув термін позовної давності, з'ясувати причини їх виникнення та проконтролювати їх списання на операційні витрати звітного періоду відповідним бухгалтерським записом.

правильність відображення – аудитор повинен перевірити правдивість і точність відображення дебіторської заборгованості на дату складання фінансової звітності. Зокрема, в балансі потрібно перевірити правильність проведеної класифікації дебіторської заборгованості на довгострокову і поточну, у звіті про фінансові результати – правильність заповнення рядка 090 "Інші операційні витрати" в частині віднесення сумнівних і безнадійних боргів, у звіті про рух грошових коштів – рядка 080 "Зменшення (збільшення) оборотних активів" в частині зміни сальдо операційної поточної дебіторської заборгованості, у примітках до фінансової звітності проконтролювати розкриття інформації про:

- перелік дебіторів і сум довгострокової дебіторської заборгованості;
- перелік дебіторів і сум дебіторської заборгованості пов'язаних сторін; склад і суми статті Балансу (210) "Інша поточна дебіторська заборгованість";
- метод визначення резерву сумнівних боргів; суму поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за термінами погашення. При цьому аудитор повинен з'ясувати, чи існує поточна дебіторська заборгованість, термін погашення якої перевищує один рік;

постійність – аудитор повинен проконтролювати додержання постійності обраної підприємством облікової політики стосовно дебіторської заборгованості та вплив дебіторської заборгованості на безперервність функціонування підприємства. Якщо дебіторська заборгованість становить значну частину активів підприємства і можливе її непогашення може спричинити суттєві фінансові труднощі та стати

загрозою банкрутства – така інформація повинна бути відображена в примітках до фінансової звітності та бути підставою для надання аудитором висновку з додатковим абзацом;

відповідність – аудитор повинен проконтролювати додержання підприємством меж звітного періоду;

законність – аудитор перевіряє законність операцій, що призвели до виникнення дебіторської заборгованості та відповідність її обліку чинним законодавчим актам та нормативним документам.

Отриману в ході аудиторської перевірки інформацію аудитор задокументовує. Якщо на думку аудитора отримано достатньо даних, не було ніяких обмежень і перешкод в отриманні інформації і попередньо оцінена величина аудиторського ризику була виправданою, то при перевірці сегмента "Дебіторська заборгованість" можна зробити висновок у письмовому вигляді. В протилежному випадку аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури для отримання необхідних доказів. Якщо це неможливо, аудитор, враховуючи суттєвість невпевненості відносно дебіторської заборгованості та наслідки перевірки інших статей звітності, може відмовитися від надання аудиторського висновку.

До типових порушень, що зустрічаються під час перевірки дебіторської заборгованості можна віднести такі:

- списання нестач та крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості;
- заміна виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення дебіторської заборгованості;
- зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів;
- неправомірне здійснення бартерних операцій для погашення дебіторської заборгованості;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку дебіторської заборгованості;
- неправильний розрахунок резерву сумнівних боргів, навмисне завищення суми резерву або сум прямого списання дебіторської заборгованості (поточної дебіторської заборгованості, не пов'язаної з реалізацією продукції, послуг) з метою завищення величини витрат звітного періоду і як наслідок – зменшення суми оподаткованого прибутку;
- неправильне оформлення або відсутність договорів, що стали підставою для відвантаження продукції і виникнення дебіторської заборгованості;
- неправильна кореспонденція рахунків при відображенні в обліку дебіторської заборгованості;

- запис дебіторської заборгованості за фіктивними рахунками неіснуючих покупців або за фіктивними нетоварними операціями;
- шахрайство із сумами дебіторської заборгованості підзвітних осіб (списання її без підстав і документального підтвердження на загальногосподарські витрати).

1.3.4 Питання для обговорення та самоперевірки

1. Яким основним нормативним документом регулюються касові операції?
2. Які принципові зміни у веденні касових операцій передбачено Постановою від 19.02.01 № 72 "Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті України" зареєстровано в Мін'юсті України 15.03.01 № 2371/5428?
3. Назвіть основні види порушень та зловживань, пов'язаних з веденням касових операцій.
4. Вкажіть аудиторські процедури щодо виявлення неоприбуткованих і привласнених коштів, що надійшли з 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 з каси підприємства?
7. Що означає „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.

1.4 Аудит капіталу

1.4.1 Аудит капіталу в акціонерних товариствах

Відповідно до Закону України "Про господарські товариства" від 19. 09. 1991 № 1576-ХП зі змінами і доповненнями акціонерним визнається товариство, статутний капітал якого складається з певної кількості акцій однакової номінальної вартості і яке несе відповідальність за зобов'язаннями тільки своїм майном. Акціонерні товариства можуть бути відкритими і закритими, емітувати іменні і звичайні, прості та привілейовані акції. Створюється і діє акціонерне товариство на основі статуту і може здійснювати будь-які види господарської діяльності, що не

заборонені законодавчими актами і відповідають цілям, які передбачені статутом. Діяльність незареєстрованого товариства забороняється, а отримані ним доходи вилучаються через суд до бюджету. Зміни або доповнення, що вносяться до статуту товариства, підлягають перереєстрації. Про фінансовий стан акціонерного товариства судять за розміром статутного капіталу. Розмір статутного капіталу акціонерного товариства не може бути меншим 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи зі ставки мінімальної заробітної платні, що діяла на дату створення акціонерного товариства.

Аудитор повинен з'ясувати, яким шляхом було створено акціонерне товариство:

- шляхом реєстрації нового (без правового попередника) підприємства. У цьому випадку аудитор повинен впевнитися, що формування і реєстрація статутного капіталу відбувалася відповідно до вимог Положення про порядок реєстрації випуску акцій і облігацій підприємства та інформації про їх емісію, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку (ДКЦПФР) від 12. 02. 1998 № 36 зі змінами і доповненнями;

- при реорганізації суб'єктів господарської діяльності недержавної форми власності. Для перевірки формування і реєстрації статутного капіталу в цьому випадку аудитор повинен керуватися „Положенням про порядок реєстрації випуску акцій” та інформацією про їх емісію при реорганізації товариства, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 30. 12. 1998 № 221 зі змінами і доповненнями;

- у процесі приватизації і корпоратизації суб'єктів господарської діяльності державної форми власності. У цій ситуації аудитор перевіряє правильність реєстрації статутного капіталу, керуючись „Положенням про порядок реєстрації випуску акцій відкритих акціонерних товариств, створених з державних підприємств у процесі приватизації” і корпоратизації”, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 11.04. 2000 №39.

У процесі аудиту аудитор перевіряє правильність оформлення відповідних документів при створенні акціонерного товариства:

- в установчому договорі – розмір статутного капіталу, кількість акцій, їх номінальну вартість, співвідношення простих і привілейованих акцій, дотримання вимог, що засновники повинні бути власниками частини акцій, що складає не менше 25 % статутного капіталу, вимог Положення про встановлення мінімальної номінальної вартості акції;

- при розповсюдженні акцій шляхом відкритої підписки – Свідоцтво про реєстрацію інформації про випуск акцій в ДКЦПФР (протягом 30 днів з дня подання пакета документів на реєстрацію) і публікації інформації про випуск акцій в офіційних виданнях Верховної Ради і Кабміну України (не менше, ніж за 10 днів до початку підписки на акції);

– звіт про результати підписки, затверджений рішенням установчих зборів засновників.

Після створення і реєстрації акціонерного товариства (розраховано не менше 60 % акцій) на дату проведення зборів особи, що підписалися на акції, зобов'язані внести не менше 30% їх номінальної вартості. Решту акціонери зобов'язані оплати протягом одного року з дня реєстрації акціонерного товариства. При цьому аудитор повинен перевірити випадки несвоєчасної оплати та застосувати штрафні санкції до порушників (10% річних від недовнесеної суми за весь час прострочення, якщо інше не передбачено установчими документами). У випадку, якщо засновник-боржник відмовляється довести необхідну суму і штраф у розмірі 10 %, керівництво повинно звернутися до суду з відповідними позовними вимогами або примусово виключити боржника із числа засновників.

Аудитор при цьому повинен впевнитися в наявності відповідного рішення зборів засновників та в правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження 10 % річних.

Відповідно до Закону України "Про господарські товариства" внесками засновників до статутного капіталу можуть бути матеріальні цінності, майнові права, грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Аудитор повинен переконатися, що відповідно до П(С)БО 7, 8, 9, 12 **підприємство правильно оцінило** і оформило відповідними актами **первинну вартість внесків** (крім грошових) як узгоджену засновниками справедливую вартість. Засновники, як правило, при створенні акціонерного товариства прагнуть завищити вартісну оцінку майнових внесків, а при реорганізації державного підприємства – навпаки, занижити вартість майна. Шляхом зустрічної перевірки аудитор повинен впевнитися у правильності визначення справедливої (ринкової) вартості майнових внесків. Також аудитор повинен переконатися у фактичному надходженні цінностей, внесених засновниками до акціонерного товариства.

У випадку, якщо погашення вартості акцій здійснювалося в іноземній валюті, то згідно з П(С)БО 21 "Вплив валютних курсів" непогашену заборгованість засновників підприємство повинно було перераховувати на кожну дату складання балансу за курсом НБУ.

Аудитор перевіряє порядок випуску, зберігання та обліку акцій, облігацій, інших цінних паперів, аналізує особові рахунки акціонерів, журнал обліку руху акцій та виплати за ними дивідендів. Сума виданої або повернутої акції кожному акціонеру повинна підтверджуватися відповідними прибутковими або витратними документами. Реалізація акції вважається завершеною лише у випадку, якщо в бухгалтерії є заява акціонера на придбання цієї акції з вказівкою номера протоколу зборів акціонерного товариства з клопотанням про прийняття заявника до акціонерів даного підприємства.

Аудитор повинен перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку погашення вартості акцій матеріальними цінностями, грошовими коштами, в тому числі і в іноземній валюті, правильність відображення різниці між продажною і номінальною вартістю (емісійного доходу) на субрахунку 421 "Емісійний дохід".

При створенні акціонерного товариства виникають корпоративні витрати (державне мито у розмірі 0,1% від номінальної вартості емісії, організаційні витрати, витрати на проведення установчих зборів тощо). Аудитор повинен перевірити правильність оцінки та відображення таких витрат у складі адміністративних витрат на рахунку 92. Через те, що величина статутного капіталу може змінюватися лише у передбачених законодавством випадках (після прийняття рішення зборами акціонерів та перереєстрації товариства), аудитор повинен переконатися у правильності та чинності відображення в бухгалтерському обліку інших складових власного капіталу:

- додаткового капіталу – на рахунку 42 "Додатковий капітал" аудитор перевіряє емісійний дохід, суму дооцінки активів, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів та інші види додаткового капіталу;

- резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку на рахунку 43 "Резервний капітал". Створення резервного капіталу є обов'язковим для акціонерних товариств. Резервний капітал використовується для покриття збитків за відсутністю інших джерел їх відшкодування, при недостатності чистого прибутку – для виплати гарантованих дивідендів за привілейованими акціями та для підтримки дивідендів за іншими видами акцій;

- нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) на рахунку 43.

Аудитор перевіряє інформацію про доходи акціонерного товариства та обґрунтованість тих або інших витрат при підрахунку фінансового результату за звітний період. Послідовність та порядок проведення аудиторської перевірки доходів та витрат акціонерного товариства викладені в наступних розділах.

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку дивідендів, платіжні відомості на їх виплату та поштові перекази. При цьому він повинен переконатися у правильності розрахунку та своєчасності сплати податків на прибуток при виплаті дивідендів (особливо, якщо вони сплачуються з резервного капіталу).

1.4.2 Аудит капіталу в інших підприємствах

Джерелами формування майна підприємства є власні кошти (власний капітал) і позикові кошти (позиковий капітал). Власний капітал, у свою чергу, складається зі статутного капіталу, зменшеного на величину

вилученого та неоплаченого капіталу, пайового капіталу, додаткового капіталу, резервного капіталу та нерозподіленого прибутку (непокрытих збитків). Складові власного капіталу підлягають обліку на балансових рахунках 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46.

Статутний капітал являє собою зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів, що є внеском власників (учасників) до власного капіталу підприємства.

Важливість аудиту статутного капіталу впливає з функцій, що він виконує, а саме:

- статутний капітал, що є сумою внесків, надає необхідну інформацію про частку в ньому кожного з власників. Розмір частки, в свою чергу, визначає ступінь участі кожного з власників в управлінні підприємством, суму коштів у загальній вартості власного капіталу підприємства, яку він повинен отримати при ліквідації підприємства, а також у деяких випадках при його виході з числа засновників.

- величина статутного капіталу надає інформацію користувачам фінансової звітності підприємства про мінімальну величину його власного капіталу. Усі підприємства, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, на балансовому рахунку 40 "Статутний капітал" повинні відображати тільки зафіксовану в установчих документах величину внесків власників у майно підприємства. Раніше в законодавстві така пряма норма існувала тільки для господарських товариств і спільних підприємств. У підприємств інших організаційно-правових форм статутний фонд міг збільшуватися (зменшуватися) у процесі господарської діяльності на суми додаткових надходжень власників без внесення відповідних змін до статуту підприємства, на величину використаного на капітальні вкладення або поповнення оборотних коштів прибутку, на суму нарахованого зносу основних засобів тощо (наприклад, для приватних підприємств, які не мають зафіксованого в установчих документах статутного фонду, державних підприємств).

При відображенні інформації про стан і рух статутного капіталу в бухгалтерському обліку необхідно керуватися «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. При цьому, крім вже зазначених особливостей обліку, слід враховувати таке:

- нарахування зносу необоротних активів та їх амортизації повинні відображатися в обліку без участі балансового рахунку 40 «Статутний капітал» однією проводкою: дебет рахунків обліку затрат 23, 91, 92, 93, 94, кредит рахунку 13 «Знос необоротних активів»;

- при відображенні господарських операцій формування та руху статутного капіталу слід виходити з того, що зазначені операції пов'язані із

залученням позикового капіталу, і, отже, на підставі норм П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» ці операції відносяться до фінансової діяльності підприємства.

Аудитор повинен перевірити відповідність величини статутного капіталу в статуті підприємства та у фінансовій звітності (ф.1, рядок 300, ф.5, рядок 3, код 010, 300).

Якщо протягом звітного періоду відбулися зміни у статутному капіталі, аудитор повинен перевірити правильність і своєчасність проведення підприємством передбачених законодавством процедур (перереєстрацію) та суттєвість заперечень кредиторів.

Аудитор повинен врахувати, що збільшення статутного капіталу можливе лише після оплати первинної його величини за рахунок індексації балансової вартості основних фондів, додаткових внесків, реінвестування прибутку. Зменшення статутного капіталу може відбуватися шляхом виходу учасника зі складу засновників і компенсації його частки або шляхом анулювання викуплених акцій (на АТ).

У разі здійснення таких процедур аудитор повинен ретельно перевірити наявність відповідних рішень зборів, ради директорів, внесення відповідних змін до статутних документів та правильність їх відображення у бухгалтерському обліку.

1.4.3 Питання для обговорення та самоперевірки

1. Дайте означення капіталу.
2. Дайте означення власного капіталу підприємства.
3. Які основні складові елементи власного капіталу?
4. Дайте означення статутного капіталу.
5. Що таке додатково вкладений капітал?
6. Дайте означення резервного капіталу?
7. Що являє собою накопичений капітал?
8. Який розподіл власного капіталу за ступенем фіксації?
9. Дайте означення зареєстрованому та незареєстрованому капіталу.
10. Дайте означення 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 означення непокритого збитку та вплив його на власний капітал.

15. Чому дорівнює сальдо на рахунку 40 «Статутний капітал» акціонерного товариства?

1.5 Аудит зобов'язань

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла в результаті подій, що відбулися, і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічну вигоду.

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

- довгострокові (на які нараховуються відсотки та які підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу);
- поточні (на них не нараховуються відсотки і термін погашення їх до 12 місяців);
- забезпечення (зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу);
- непередбачені зобов'язання (можуть виникнути внаслідок минулих подій та існування яких буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю, або теперішні зобов'язання, що виникло внаслідок минулих подій, але не визнається через малоймовірність використання ресурсів для його врегулювання або неможливість достовірної його оцінки).

Основними завданнями аудиту зобов'язань є перевірка:

- правильності класифікації зобов'язань у відповідності з нормативними актами;
- правильності оцінки відображення зобов'язань у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- наявності і правильності оформлення первинних документів, які є підставою для відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань;
- правильності використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку;
- відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку;
- своєчасності розрахунків по зобов'язаннях підприємства;
- оцінки стану заборгованості підприємства;
- оцінки стану внутрішнього контролю і аудиту зобов'язань підприємства.

На першому етапі аудиту необхідно отримати всю інформацію щодо виникнення і відображення зобов'язань у підприємства:

- перелік видів запасів та категорій робіт, послуг, які придбалися з відстрочкою платежу;

- кількість та адреси постачальників, підрядників, їх характеристика;
- список основних постачальників, підрядників;
- обсяг закупок та виставлених рахунків (всього, в т. ч. попередня оплата, оплата готівкою, бартерні розрахунки, оформлення векселями тощо);
- загальна схема виставлення рахунків;
- елементи системи внутрішнього контролю і аудиту за станом зобов'язань.

За встановленими критеріями оцінки фінансової звітності аудитор повинен дослідити зобов'язання підприємства на предмет:

– **оцінки** – аудитор повинен проконтролювати правомірність класифікації зобов'язань, тому що від цього залежить оцінка зобов'язань. Так, довгострокові зобов'язання повинні бути відображені у фінансовій звітності за їх теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів, яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення – недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення цього зобов'язання. Суми створених підприємством забезпечень визнаються витратами. Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою;

– **повноти** – аудитор повинен впевнитися, що всі довгострокові зобов'язання (довгострокові кредити банків, емісія облігацій, відстрочені податкові зобов'язання) відображені в обліку на підставі кредитних угод, статутних документів; що всі рахунки постачальників, підрядників та інших кредиторів з поточних зобов'язань були зареєстровані в журналах (відомостях) надходження запасів, відповідних журналах (2, 3) та відомостях аналітичного обліку до них; що всі забезпечення, які створені у відповідності з прийнятою обліковою політикою, відображені в бухгалтерському обліку і якщо мали місце непередбачені зобов'язання, то вони відображені на позабалансових рахунках та розкриті в Примітках до фінансової звітності (форма 5);

– **фактичної наявності** – аудитор повинен впевнитися, що не існує фіктивних угод на постачання запасів, виконання робіт, надання послуг;

– **належності** – аудитору необхідно впевнитися, що всі зобов'язання належать даному підприємству, а, наприклад, не керівництву, вищій організації;

– **обережності** – аудитор повинен впевнитися, що підприємство не створювало забезпечень для покриття майбутніх збитків від діяльності, а створені забезпечення використовувалися лише для відшкодування тих витрат, для покриття яких вони були створені (виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних

зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо);

- **правильності відображення** – аудитор перевіряє точність і правдивість відображення зобов'язань підприємства на дату складання фінансової звітності;

- **постійності** – аудитор контролює додержання постійності обраної облікової політики стосовно зобов'язань (наприклад, постійність при створенні резерву на відпустки працівникам) та визначає вплив зобов'язань на безперервність функціонування підприємства (неспроможність розрахуватися своєчасно з боргами є однією із основних причин банкрутства);

- **відповідності** – аудитор контролює додержання меж звітного періоду;

- **законності** – аудитор здійснює перевірку законності операцій, що призвели до виникнення зобов'язань підприємства.

У разі достатності зібраної інформації аудитор висловлює письмово думку стосовно стану та динаміки зобов'язань підприємства, у випадку недостатності інформації – здійснює додаткові аудиторські процедури або при існуванні суттєвої невпевненості відмовляє у висловленні думки щодо зобов'язань підприємства, зокрема, а з урахуванням результатів перевірки інших сегментів аудиту щодо фінансової звітності – в цілому.

До типових порушень при здійсненні операцій з зобов'язаннями підприємства відносяться:

- неправильна оцінка зобов'язань;
- невідповідність сум, зазначених у первинних документах, що є підставою виникнення зобов'язання, даним в облікових реєстрах, звітності;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку зобов'язань;
- неправомірне здійснення бартерних операцій для погашення зобов'язань;
- приховування зобов'язань відображенням у балансі згорнутого сальдо;
- неправильне оформлення або відсутність угод, що стали підставою для отримання товарів (робіт, послуг) і виникнення зобов'язання;
- неправильна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з зобов'язаннями.

Одним із основних об'єктів як бухгалтерського обліку, так і аудиту є розрахунки з оплати праці.

1.5.1 Аудит розрахунків з працівниками з оплати праці

До найважливіших *завдань аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці* відносяться:

- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та за звітними періодами;
- перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати та своєчасності їх сплати відповідним органам;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Джерелами інформації при перевірці розрахунків з оплати праці виступають такі законодавчо-нормативні акти та документи:

- Кодекс законів про працю України (КЗпП);
- Закон України "Про охорону праці" від 14. 10. 1992 № 2694-XII;
- Закон України "Про відпустки" від 15. 11. 1996 № 504/96-ВР;
- Закон України "Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування" від 11.01.2001 №2213-III;
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням" від 18.01.2001 № 2240-III;
- Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.2003 № 1058-IV.
- Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05. 2003 № 889-IV.
- П(С)БО 1,2,3,4,16, затверджені відповідними наказами Мінфіну України;
- нормативно-довідникова інформація з обліку праці і заробітної плати;
- колективна угода підприємства;
- первинні документи з обліку праці і заробітної плати (накази, трудові угоди, контракти, особові картки, наряди, рапорти та ін.);
- облікові реєстри (журнали 3, 5, 5 А, розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, Головна книга);
- фінансова звітність (ф. № 1,2, 3).

Аудитор повинен розпочати роботу з вивчення організації і ефективності праці та її охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, економічної обґрунтованості норм виробітку тощо.

Аудитор повинен впевнитися в наявності на підприємстві колективного договору – документа, у якому узагальнюються і деталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх професій на підприємстві вимоги, у т. ч. з охорони праці, та узгоджуються питання,

які відповідно до законодавства вимагають спільного рішення власника та трудового колективу (профспілкової організації).

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства. Під час перевірки аудитор повинен встановити відповідність аналітичного обліку (особові рахунки (ф. № П-54, № П-54а)), розрахунково-платіжних, розрахункових, платіжних відомостей (ф. № П-49, №П-51, №П-53) заробітної плати синтетичному обліку за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці". При цьому необхідно порівняти залишок, який відображається в балансі за статтею "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" (рядок 580) на перше число поточного місяця з даними розрахунково-платіжної або розрахункової відомості, а суму заборгованості за розрахунковими відомостями з сумами особових рахунків та з сумами платіжних відомостей, за якими заробітна плата виплачена працівникам.

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор повинен перевірити, чи дійсно виконувалася така робота. Крім того, дуже важливо перевірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам як по вертикалі, так і по горизонталі. На практиці часто мають місце такі випадки: при арифметичній перевірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, правильно відображені суми відрахувань і утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця. Однак, підраховуючи окремі суми в графі "Разом нараховано", аудитор з'ясовує, що в рядку "Разом" проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графі "До видачі" і рядка "Разом". Таким чином, при арифметичній перевірці даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор розкриває крадіжки грошових коштів.

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат. Для цього аудитор порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва (при погодинній формі оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) та кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); при відрядній формі оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здавання продукції на склад) з розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А. Аудитор повинен з'ясувати, чи не має у відомостях підставних осіб та приписок

невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Особливу увагу аудитор повинен звернути на витрачання коштів на оплату вантажно-розвантажувальних робіт, робіт з поточного або капітального ремонту, з'ясовуючи при цьому, які норми та розцінки застосовувалися за виконані роботи.

Для перевірки правильності нарахування заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор повинен проаналізувати штатний розпис, де вказані посадові оклади або відповідні розряди робітників допоміжного, підсобного виробництва, збуту та ін. Правильність віднесення сум нарахованої заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор перевіряє за журналами 5 і 5А.

Аудитор повинен особливо ретельно перевірити нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам, з'ясувати доцільність таких затрат та впевнитися, що нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам не здійснювалося на підставі фіктивних документів. При дослідженні виплат додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством) аудитор повинен з'ясувати, чи існували (виконувалися) умови, за яких може бути виплачена додаткова заробітна плата, перевірити наявність відповідних розпорядчих документів (Положення про преміювання, наказів, розпоряджень).

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про оплату праці за невідпрацьований на виробництві час. Аудитор вивчає дотримання порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 №100 зі змінами і доповненнями у випадках: надання працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки; виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час; службових відряджень; вимушеного прогулу; забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомогою при вагітності і пологах та інших випадках, передбачених чинним законодавством. При цьому аудитор перевіряє період, за який розраховується середня заробітна плата, виплати, що включаються до її складу, порядок розрахунку виплат у всіх випадках збереження заробітної плати. Перевіряючи правильність нарахування додаткової заробітної плати за час відпустки важливо з'ясувати:

- її вид (основна, додаткова, творча, соціальна); правильність її оформлення (заява працівника, документи, що підтверджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального закладу, рекомендації вченої ради, наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П6);

- тривалість відпустки;

- правильність розрахунку виплат за час відпустки

$$ОВ = B(12)/(365-ДСН) \times K_{кв},$$

де ОВ – сума відпускних;

В(12) – виплати за 12 місяців, що передують відпустці;

ДСН – святкові і неробочі дні;

Ккв – календарні дні відпустки;

– правильність відображення розрахованих сум в бухгалтерському обліку.

При дослідженні останнього пункту аудитор повинен звернути увагу на наявність або відсутність в обліковій політиці підприємства рішення про створення резерву на оплату відпусток. Якщо на підприємстві створюється такий резерв, аудитор повинен перевірити правильність розрахунку щомісячної суми забезпечення відпусток:

$$РВ = ЗПфм \times (ОВрп / ФОПрп) \times КН,$$

де РВ – резерв відпусток;

ЗПфм – фактична зарплата за місяць;

ОВрп – річна планова сума оплати відпусток;

ФОПрп – річний плановий фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань до фондів, який враховує нарахування на заробітну плату до цільових фондів і розраховується за формулою:

$$КН = (100 + 31,8 + 2,9 + 1,3 + К) / 100,$$

де К – ставка збору до Фонду соціального страхування від нещасного випадку та профзахворювання.

Аудитор перевіряє правильність відображення в обліку сум виплат за відпустку при створенні резерву та при відсутності резерву. При розгляді цього питання аудитор також повинен з'ясувати причини ненадання відпусток працівникам, особливо матеріально відповідальним особам.

При дослідженні правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та при вагітності і пологах аудитор перевіряє наявність лікарняних листків, оформлення їх підписами і печаткою, правильність встановлення стажу роботи, відповідного розміру і розрахунку допомоги:

$$Д = В(6) / Др \times Крх \times С,$$

де Д – допомога в зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;

В(6) – виплати за 6 місяців, що передують хворобі;

Др – кількість відпрацьованих днів за 6 місяців;

Крх – кількість робочих днів за лікарняним листом;

С – відсоток допомоги, що враховує стаж роботи.

Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності джерел виплат допомоги при тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві – за перші п'ять днів непрацездатності допомога повинна оплачуватися власником за рахунок коштів підприємства, починаючи з шостого дня непрацездатності до її відновлення – за рахунок Фонду соціального страхування, окрім ситуацій, в яких допомогу виплачують за рахунок

Фонду соціального страхування з першого дня (при догляді за хворою дитиною, за хворим членом сім'ї, у зв'язку з карантинном тощо).

Аудитор перевіряє своєчасність перерахувань відповідним фондам.

До **типових**, окрім вищеназваних, **зловживань** можна віднести:

- завищення обсягів робіт в документах на оплату праці відносно фактично виконаних;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- застосування пільг при оподаткуванні прибутковим податком без наявності документів, що підтверджують пільги;
- несвоєчасність сплати нарахувань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних нарахувань та утримань із заробітної плати;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці.

1.5.2 Аудит прибуткового податку з громадян

Порядок обчислення і сплати прибуткового податку з громадян (далі прибутковий податок) до 1 січня 2004 року регламентовано Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року №13-92 (далі – Декрет №13-92) та Інструкцією про прибутковий податок із громадян, затвердженою наказом ГДШ України від 21 квітня 1993 року № 12 (далі – Інструкція № 12).

Із 01.01.2004р – Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889-IV.

Визначення об'єкта оподаткування прибутковим податком

Відповідно до статті 2 Декрету №13-92 до 1 січня 2004 року об'єктом оподаткування у громадян, які мають постійне місце проживання в Україні, є сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік (що складається з місячних сукупних оподатковуваних доходів), одержаний із різних джерел як на території України, так і за її межами.

Об'єктом оподаткування у громадян, які не мають постійного місця проживання в Україні, є дохід, одержаний із джерел в Україні.

Визначаючи сукупний оподатковуваний дохід, враховуються доходи, одержані як в натуральній, так і в грошовій формі (національній або іноземній валюті).

Сплата податку з доходів, одержаних в іноземній валюті, провадиться в гривнях. Доходи, одержані в іноземній валюті, перераховуються в гривні за курсом, що встановлюється Національним банком України на дату одержання доходу.

Із 1 січня 2004 року згідно з пунктом 3.5 статті 3 Закону № 889 об'єкт оподаткування у разі нарахування доходів у вигляді заробітної плати визначається як сума заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України або внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які відповідно до закону беруться за рахунок доходу найманої особи.

Під час проведення аудиту податку на доходи громадян необхідно враховувати, що з набуттям чинності Закону №889 змінено порядок оподаткування доходів, одержаних у будь-якій іншій, ніж грошова формі, зокрема й – натуральній.

Об'єктом оподаткування у разі нарахування доходів у будь-якій іншій, ніж грошова формі – є вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за формулою:

$$K=100/(100-Cn),$$

де К – коефіцієнт;

Сп – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент нарахування.

Коефіцієнт, визначений за наведеною формулою, застосовується до вартості матеріального об'єкта, визначеної за звичайними цінами та збільшеної на суму:

- ПДВ, якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є платником цього податку;

- акцизного збору, якщо як оплата надається підакцизний товар.

Тобто, сума доходу, виплаченого у будь-якій іншій, ніж грошова формі, автоматично збільшується на суму податку з доходів, суму ПДВ та акцизного збору. Крім того, Законом №899 уточнено, що сума доходу, визначена за такою методикою, є базою для нарахування внесків до Пенсійного фонду і внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також включається до складу валових витрат тих підприємств, які сплачують податок на прибуток за ставкою, встановленою пунктом 10.1 статті 10 Закону №3 34/94-ВР.

Ставки податку

Відповідно до Указу Президента «Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування громадян» від 13 вересня 1994 року № 519/94 (із наступними змінами) прибутковий податок із сукупного оподатковуваного доходу громадян за місцем основної роботи (служби, навчання).

Із сум авторських винагород, що виплачуються спадкоємцям повторно (неодноразово), податок нараховується до джерел виплати у складі сукупного оподатковуваного річного доходу за наведеними ставками, збільшеними вдвічі, але не більше 70 відсотків.

Із сум доходів, одержуваних громадянами не за місцем основної роботи та громадянами, які не мають постійного місця проживання в Україні, податок нараховується до джерел виплати за ставкою 20 відсотків.

З 1 січня 2004 року нововведенням під час застосування ставки оподаткування є те, що основна ставка податку на доходи фізичних осіб становитиме 13 відсотків. З 01.01. 2007р. вона збільшилась до 15 відсотків.

За меншою ставкою (5 відсотків) оподатковуватимуться доходи, одержані у вигляді:

- відсотків на депозит;
- відсотків за ощадними сертифікатами.

Для оподаткування доходів фізичних осіб нерезидентів, а також виграшів та призів (за винятком державної лотереї) застосовуватиметься ставка 26 відсотків (із 2007 року – 30 відсотків).

Крім того, відсутня вимога щодо застосування різних ставок податку для оподаткування доходів, одержаних за основним та неосновним місцем праці.

Перевірка правильності визначення оподаткованого доходу для нарахування прибуткового податку

Необхідно перевірити правильність визначення об'єкта оподаткування. Для цього потрібно перевірити:

- наявність сум виплат, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу, перелік яких наведено у статті 5 Декрету № 13-92 до 1 січня 2004р;
- правильність зменшення оподаткованого доходу відповідно до статті 6 Декрету № 13-92 до 1 січня 2004р.;
- наявність документів, які є підставою для надання пільг;
- включення до об'єкта всіх оподатковуваних виплат як у грошовій, так і в натуральній формах.

На наступному етапі аудиту необхідно:

- вибірково або повністю перевірити правильність утримання прибуткового податку щодо кожного громадянина;
- звірити підсумки виплат, вказані в розрахунково-платіжних відомостях, із даними касової книги;
- встановити за касовою книгою встановити періоди здійснення виплат, пов'язаних з оплатою праці, які підлягають оподаткуванню;
- з'ясувати правильність нарахування та утримання прибуткового податку з цих сум;
- встановити факти повернення працівникам сум прибуткового податку, причини такого повернення, кількість випадків та правомірність повернення;
- звірити підсумки утримання податку згідно з відомостями на видачу заробітної плати з даними синтетичного обліку про нараховану суму податку (рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами»); за

кредитом цього рахунку відображається сума нарахованого податку, за дебетом сума податку, сплачена до бюджету відповідного рівня;

– перевірити повноту та своєчасність сплати до бюджету утриманого податку. При цьому необхідно впевнитися в наявності платіжного доручення, що підтверджує таку сплату.

Аудиторській перевірці підлягає своєчасність подання відомостей за формою №2 про виплачені доходи й утримані суми податку до податкових інспекцій за місцем проживання громадян у разі виплати таких доходів не за місцем основної роботи працівників за період до 1 квітня 2003 року. За книгою реєстрації кореспонденції з'ясовується факт надсилення відповідного листа до податкових органів. Слід мати на увазі, що за несвоєчасне повідомлення податковим органам за встановленою формою про виплачені громадянам до зазначеної дати доходи, службові особи підприємств, установ та організацій, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності притягаються до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу в розмірі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені повторно протягом року, у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Джерелами інформації для проведення аудиту є: розрахунково-платіжні відомості, особові картки працівників, угоди цивільно-правового характеру, видаткові касові ордери. Під час аудиту прибуткового податку з громадян також необхідно враховувати, що виплата доходів (зокрема й у вигляді заробітної плати) може здійснюватися: натуроплатою, переказуванням коштів на карткові рахунки фізичних осіб у банківських установах, через касу підприємства, у вигляді несвоєчасно повернутих підзвітних сум, компенсаційних виплат понад встановлені чинним законодавством норми, а також фінансуванням особистих потреб фізичних осіб та інші.

1.5.3 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 та інших фондів та своєчасність перерахування до бюджету?

9. Назвати мінімальний розмір заробітної плати.

1.6 Аудит витрат

При перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства оцінка правильності віднесення витрат на виробництво і собівартість продукції є одним із важливих завдань, оскільки показник собівартості відображає всі сторони діяльності підприємства.

Завданням аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції є дослідження виробничої діяльності підприємства з метою виявлення резервів для збільшення випуску продукції, поліпшення її якості, зниження собівартості продукції та підтвердження відображених в бухгалтерському обліку витрат за звітний період.

Склад витрат, які формують собівартість виробленої продукції, регламентується П(С)БО 16 "Витрати", затвердженим наказом Мінфіну України від 31.12.1999 №318.

Крім того, при дослідженні витрат на собівартість продукції необхідно керуватися такими законодавчо-нормативними актами та бухгалтерськими документами і обліковими реєстрами:

– П(С)БО 1, 2, 3, 4, 9, затвердженими відповідними наказами Мінфіну України;

– Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженими наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 № 47;

– плановими та фактичними калькуляціями окремих видів продукції;

– актами інвентаризації залишків незавершеного виробництва;

– актами забракованої продукції;

– журналами відділу технічного контролю;

– виробничими журналами, журналами №№5, 5А;

– Головною книгою;

– фінансовою звітністю тощо.

Аудиторську перевірку необхідно розпочати з вивчення організації виробництва та технологічних процесів, з дослідження кошторисів витрат, планових калькуляцій та норм витрачання сировини і матеріалів.

Згідно з П(С)БО 16 виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) складають:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

З її складу виключені загальногосподарські (адміністративні та інші операційні витрати), частина загально-виробничих витрат (постійних). Крім того, витрати на збут, які раніше входили до складу повної собівартості продукції, тепер є витратами звітного періоду.

Аудитор повинен перевірити правильність складання звітів щодо собівартості продукції. Це дослідження повинно підтвердити відповідність всіх елементів виробничої собівартості.

Елемент "Прямі матеріальні витрати" (сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати), що як правило, складають основу виробленої продукції і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість продукції, аудитор перевіряє за первинними витратними документами на відпускання запасів (лімітно-забірні карти, вимоги, накладні), накопичувальними відомостями розподілу матеріалів, записами в III розділі журналу 5. Фактичними матеріальними витратами є їх споживання безпосередньо в процесі виробництва. Тому аудитор повинен впевнитися, що ті матеріальні витрати, які відпущені у виробництво, але не піддалися обробці в процесі виробництва, щомісяця підприємством виключені із затрат на виробництво та поновлені на рахунку 20 "Виробничі запаси" методом сторно.

Також аудитор повинен перевірити, що при формуванні виробничої собівартості із складу прямих матеріальних витрат виключені зворотні відходи (такі, від використання яких можна отримати економічну вигоду) та правильність їх оцінки: за зниженою ціною вхідного матеріалу при подальшому використанні у виробництві, за чистою вартістю реалізації – якщо такі відходи реалізуються на сторону. Оцінку та кількість зворотних відходів аудитор перевіряє за накладними на повернення відходів та відповідних записам в облікових реєстрах.

Елементи "Прямі витрати на оплату праці" та "Інші прямі витрати" (заробітна плата робітникам, зайнятим у виробництві продукції, яка може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат та відрахування на соціальні заходи) аудитор перевіряє за первинними документами та обліковими реєстрами нарахуванню заробітної плати (за нарядами, актами про виконані роботи, розрахунково-платіжними відомостями). Крім того, при перевірці елемента "Інші прямі витрати" аудитор повинен перевірити рахунки оплати за оренду земельних та майнових паїв, правильність нарахування амортизації виробничого обладнання (розроблювальна відомість), якщо це обладнання використовується лише для виготовлення конкретного виробу.

Особливу увагу аудитор повинен приділити обліку втрат від браку, які згідно з П(С)БО 16 відносяться до складу „Інших прямих витрат”. При цьому аудитор повинен перевірити правильність визначення вартості

остаточно забракованої продукції згідно з Методичними рекомендаціями за нормативною (плановою) сумою прямих затрат, включаючи частину загально-виробничих витрат, та собівартості внутрішнього виправного браку, яка включає: витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів; зарплату працівників, нараховану за виправлення браку і нарахування на неї та частину загально-виробничих витрат. Загальна сума втрат від браку включає вартість остаточно забракованої продукції та витрат на виправлення браку. Аудитор повинен переконатися, що підприємство виключило із загальної суми вартість забракованої продукції за ціною її можливого використання, суми, що відшкодовані винними особами (працівниками або постачальниками неякісних матеріалів, використання яких призвело до браку продукції), і лише одержану суму списало на затрати основного виробництва (Д 231 "Виробництво" К 24 "Брак у виробництві").

Правильність відображення в обліку прямих витрат аудитор повинен провести в розрізі видів продукції, що виготовляється.

Елемент "Загально-виробничі витрати" згідно з п. 15 П(С)БО 16 має значний перелік витрат. Загально-виробничі витрати є непрямими і відносяться на собівартість конкретних виробів пропорційно прийнятій на підприємстві базі розподілу.

Спочатку аудитор повинен перевірити наявність в обліковій політиці підприємства розподілу загально-виробничих витрат на постійні (величина яких суттєво не змінюється при змінах обсягу виробництва) та змінні (величина яких зростає або знижується залежно від зміни обсягів виробництва), що обумовлює їх окремий облік.

Аудитор повинен впевнитися в правильності розподілу змінних загально-виробничих витрат на кожний об'єкт з використанням обраної підприємством бази розподілу (години роботи, зарплата, обсяги діяльності, прямі витрати тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійних – виходячи з нормальної виробничої потужності. При цьому аудитор повинен перевірити правильність розрахунку бухгалтерією підприємства суми постійних загально-виробничих витрат, яка не перевищує за звітний місяць їх величину при нормальній потужності виробництва (розподіленої частини), і відображення її в складі виробничої собівартості. А сума, що перевищує нормальну потужність підприємства (нерозподілені постійні загально-виробничі витрати), повинна збільшити собівартість реалізованої продукції в періоді їх виникнення. Після списання розподілених постійних загально-виробничих витрат на рахунок 23 "Виробництво" аудитор переконується, що всі витрати, які включені до собівартості виробленої продукції, перенесені на рахунок 26 «Готова продукція», а сальдо рахунку 23 "Виробництво" відображає суму незавершеного виробництва.

Незавершеною продукцією вважається така, що не пройшла всіх стадій обробки, повністю не укомплектована, не пройшла технологічного приймання, не може бути прийнята на склад готової продукції.

Аудитор повинен перевірити правильність **визначення собівартості незавершеного виробництва**. Відповідно до обраного в обліковій політиці підприємства методу оцінки залишків незавершеного виробництва спеціально створена комісія в кінці місяця повинна оцінити залишки незавершеного виробництва в розрізі видів готової продукції і статей калькуляції.

Одним із найпоширеніших є розрахунок суми незавершеного виробництва виходячи з норм витрат сировини і матеріалів на кожній окремій операції, тобто при оцінці незавершеного виробництва можна визначити фактичну суму матеріалів у залишках незавершеного виробництва. Маючи дані за фактичними витратами у розрізі статей калькуляції, витрати статей окрім сировини і матеріалів можна розподілити між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції пропорційно вартості матеріалів шляхом множення фактичної суми витрат кожної статті калькуляції на розраховану питому вагу матеріалів у залишках незавершеного виробництва. Використовуючи дані про затрати на виробництво за звітний місяць і про залишки незавершеного виробництва на початок і кінець звітного місяця, аудитор перевіряє правильність розрахунку фактичної собівартості виробленої продукції.

Як правило, протягом місяця рух готової продукції показується за плановою калькуляцією або за відпускними (обліковими) цінами.

У зв'язку з цим в кінці місяця, коли проводиться розрахунок калькуляції собівартості, визначають різницю між фактичною собівартістю і вартістю в облікових цінах. Тому аудитор повинен впевнитися, що суму відхилень фактичної собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами підприємство віднесло до реалізованої продукції з кредиту рахунку 26 "Готова продукція" та відповідних рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції записами при передаванні на склад готової продукції та при реалізації.

При дослідженні операцій виробництва продукції аудитор повинен впевнитися, що витрати, пов'язані з операційною діяльністю (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) віднесені на витрати звітного періоду без включення до собівартості реалізованої продукції.

Серед **типових порушень** при операціях з обліку виробничої собівартості виробленої та собівартості реалізованої продукції найбільшу частку складають:

— віднесення на виробничу собівартість продукції сум непрямих витрат (додаткової зарплати робітників, амортизації основних засобів і

нематеріальних активів, витрат на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, витрат на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень тощо);

-віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норми, оплати викидів шкідливих речовин понад ліміт, витрат, пов'язаних з митними процедурами тощо).

1.6.1 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 проводках 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?

1.7 Аудит фінансових результатів і фінансового стану підприємства

1.7.1 Аудит фінансових результатів

Дослідження фінансових результатів – один із найважливіших напрямків аудиту. Метою при цьому є перевірка правильності відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства та своєчасності і повноти перерахування податків до відповідних бюджетів.

У відповідності з встановленими критеріями оцінки фінансової звітності завдання аудиту фінансових результатів полягає в з'ясуванні:

– **за критерієм повноти** – чи дійсно всі отримані підприємством доходи відображені на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;

– **за критерієм правильності відображення** – правильності і точності визначення величини фінансових результатів у відповідності з прийнятою на підприємстві обліковою політикою та величини податку на прибуток;

– **за критерієм належності** – чи всі відображені прибутки або збитки належать даному підприємству (чи не присутня фіктивна реалізація або доходи філій, що на самотійному балансі тощо);

– **за критерієм оцінки** – правильності оцінки в бухгалтерському обліку доходів (в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню) і витрат (згідно з П(С)БО 16) для визначення фінансових результатів;

– **за критерієм законності** – дотримання законодавчо-нормативних актів щодо визначення і відображення операцій, що призвели до виникнення фінансових результатів;

– **за критерієм обережності** – чи не завищило підприємство доходи (помилково або навмисно визнані доходами суми попередньої оплати, суми надходжень за договорами комісії, агентськими договорами, що належать іншим особам тощо) і не занизило витрати;

– **за критерієм постійності** – додержання постійності підприємством обраної політики щодо визначення фінансових результатів (наприклад, при створенні резерву сумнівних боргів тощо);

– **за критерієм відповідності** – додержання підприємством меж звітного періоду.

Основними законодавчо-нормативними документами при аудиті фінансових результатів та джерелами інформації є:

– Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16. 07. 1999 № 996-ХІУ зі змінами і доповненнями;

– П(С)БО 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 15, 16, затверджені відповідними наказами Мінфіну України;

– первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність з обліку виробничих витрат, витрат діяльності, реалізації та фінансових результатів (угоди з покупцями і замовниками, документи на відпускання готової продукції зі складів, перепустки на вивіз готової продукції, банківські документи про рух грошей, журнали № 5, 5А, 6, 7, Головна книга, форми № 1,2, 3, 4, 5 тощо).

Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток. Згідно з П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати":

– **прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

– **збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Порядок формування інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 15 "Доход", затвердженим наказом Мінфіну України від 29. 11. 1999 №290. В свою чергу, основні вимоги до визнання, складу і оцінки витрат та розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 "Витрати".

Таким чином, перед аудитором постають питання перевірки правильності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності:

- доходу підприємства; витрат діяльності;
- результатів діяльності.

При дослідженні операцій з отримання доходів аудитор повинен пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 15 доход визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу. Тому аудитор повинен переконатися, що до складу доходів підприємства не включені надходження від інших осіб: сум ПДВ, акцизів та інших податків, що підлягають перерахуванню до бюджетів і позабюджетних фондів; сум надходжень за договорами комісії, агентськими договорами; сум попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сум авансу в рахунок оплати продукції; сум завдатку під заставу або в рахунок погашення позики; надходжень, що належать іншим особам; надходжень від первинного розміщення цінних паперів.

Особливістю обліку доходів (як і витрат) є їх класифікація за видами діяльності:

- доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи;
- фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

При аудиті доходу (виручки) від реалізації продукції аудитор повинен впевнитися, що: покупцеві були передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; підприємство не здійснювало надалі управління і контроль за реалізованою продукцією; сума доходів була достовірно оцінена; економічні вигоди збільшилися або існує впевненість в їх збільшенні; у випадку здійснення обміну продукцією, яка є подібною за призначенням та має однакову справедливую вартість, підприємство не відображало доходу.

Для перевірки фактичного доходу (виручки) від реалізації продукції аудитор досліджує такі первинні документи: відомості про відпуск готової продукції зі складів, банківські виписки про рух грошових коштів на рахунках, прибуткові касові ордери при надходженні готівки в касу при оплаті рахунків за відвантажену продукцію, платіжні вимоги і платіжні доручення на оплату реалізованої продукції, перепустки на вивіз готової продукції з території підприємства.

На підставі названих документів аудитор звіряє дані, відображені у формі № 2 "Звіт про фінансові результати" (рядок 010) з даними Головної книги за рахунком 701 "Доход від реалізації готової продукції". Загальна сума відхилень повинна складати суму податку на додану вартість, відображену у формі № 2 в рядку 015 "Податок на додану вартість". У випадках невідповідності сум, відображених у Головній книзі за кредитом

рахунку 701, сумам, отриманим після зменшення доходу від реалізації за формою №2 на суму ПДВ, аудитор з'ясовує причини такої невідповідності.

Аудитор звіряє дані Головної книги з даними журналу № 6 "Облік доходів і результатів діяльності" та з відомостями 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками журналу № 3 "Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань".

Після звірення звітних даних і даних, відображених в облікових реєстрах, аудитор перевіряє правильність і законність оформлення операцій відвантаження готової продукції в первинних документах. Для цього він зіставляє дати складської витратної накладної, транспортної накладної, податкової накладної і перепустки на вивіз продукції. При виявленні розбіжностей у датах аудитор порівнює період відображення операції відвантаження продукції з датою оплати відвантаженої продукції за випискою банку і платіжній вимозі (дорученню) або прибутковому касовому ордеру. На виявлені відхилення аудитор здійснює перерахунок виручки від фактичної реалізації продукції і визначає розмір прихованого від оподаткування прибутку.

Аудитор повинен переконатися, що визначений підприємством дохід від реалізації продукції не був скоригований на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, а сума такої заборгованості визнана витратами і віднесена в дебет рахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" з кредиту рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

При дослідженні доходу від реалізації продукції аудитор повинен перевірити, чи враховувалися підприємством повернення і уцінювання проданої продукції, а також знижки з продажу за дострокову оплату. Для відображення в бухгалтерському обліку повернення продукції та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходів новим планом рахунків передбачений субрахунок 704 "Відрахування з доходу". Дебетовий оборот за цим субрахунком відображається в статті "Інші відрахування з доходу" (рядок 030) у формі №2 "Звіт про фінансові результати".

Таким чином, зіставлення чистих доходів від реалізації (рахунок 701) і собівартості реалізованої продукції (рахунок 901) дає можливість визначити валовий фінансовий результат (прибуток або збиток), правильність розрахунку якого аудитор повинен перевірити за даними форми № 2 (рядок 050 – прибуток, рядок 055 – збиток). У кінці звітного періоду сальдо рахунків 701 і 901 повинно бути списано на субрахунок 791 "Результат основної діяльності", за даними якого визначається прибуток або збиток від основної діяльності.

При проведенні аудиторської перевірки фінансових результатів особливу увагу необхідно зосередити на **правильності визначення і своєчасності сплати сум податку на додану вартість**.

Відповідно до Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 №168/97-ВР зі змінами і доповненнями сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, дорівнює різниці між податковим зобов'язанням і податковим кредитом.

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку на додану вартість, отримана (нарахована) платником податку у звітному періоді.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Датою виникнення податкового зобов'язання вважається перша із подій:

- дата зарахування коштів на рахунок від покупця;
- дата відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг).

Датою виникнення права на податковий кредит є перша із подій:

- дата списання коштів з рахунку;
- дата отримання податкової накладної.

Аудитор повинен проаналізувати правильність визначення дат виникнення податкового зобов'язання і податкового кредиту з ПДВ, правильність визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету, та своєчасність цієї сплати.

У разі виявлення порушень підприємству необхідно:

– письмово повідомити податковий орган про внесення змін до декларації з ПДВ; .

- відобразити виправлення в розрахунках за наступний період;
- перерахувати до бюджету суму податкового боргу;
- розрахувати і перерахувати до бюджету суму пені.

У випадку надання підприємством послуг аудитор повинен перевірити, що дохід, пов'язаний з їх наданням, визначається підприємством, виходячи із ступеня завершеності операції на дату балансу за наявності таких умов:

– можливості достовірної оцінки доходу; ймовірності отримання економічної вигоди; можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг;

– можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг.

Аудитор повинен впевнитися, що коли дохід від надання послуг не був достовірно визначений, то підприємство відобразило його у розмірі визначених витрат, що підлягали відшкодуванню. А якщо не існувало ймовірності відшкодування таких витрат, то дохід не визнавався, а зазначені витрати визнані витратами звітного періоду.

Наступним етапом аудиту фінансових результатів є дослідження інших операційних доходів і витрат.

Для обліку операційних доходів, не пов'язаних з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) передбачено рахунок 71 "Інший операційний дохід".

Аудитор повинен дослідити первинну, облікову і звітну документацію стосовно:

- доходів від реалізації оборотних активів (накази на реалізацію виробничих запасів, відомість 3.1, журнал 6);
- доходів від реалізації іноземної валюти (доручення банку на продаж іноземної валюти, виписки банку);
- доходів від операційних курсових різниць (первинні документи операцій з іноземною валютою: угоди по ЗЕД, банківські документи таких операцій, вантажомитні декларації і відповідні валютні курси НБУ на дату оформлення операції та розрахунків за ними); отриманих економічних санкцій (рішення суду, арбітражного суду); доходів від списання кредиторської заборгованості субсидій, фінансової допомоги тощо.

Для перевірки операційних витрат аудитор повинен дослідити інформацію, відображену на рахунках 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" і 94 "Інші операційні витрати".

При цьому аудитор повинен впевнитися, що до складу **адміністративних витрат** віднесені:

- загальні і корпоративні витрати (винагорода директорам, благодійні внески);
- витрати на персонал адміністрації (зарплата, додаткові виплати, навчання);
- витрати на утримання приміщень і обладнання офісу (оренда, амортизація, комунальні послуги, ремонт, страхування);
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- витрати зв'язку;
- амортизація нематеріальних активів загального призначення;
- послуги сторонніх організацій (юридичні, аудиторські, консультаційні, медичні);
- інші витрати загальногосподарського призначення;

до складу **витрат на збут** :

- витрати на утримання підрозділів збуту;
- витрати на рекламу;
- витрати на транспортування продукції споживачам;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції;

до складу **інших операційних витрат**:

- витрати на дослідницьку діяльність;
- собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів;
- створення резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційних курсових різниць;

- втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей;

- визнані економічні санкції;

- інші витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства.

Після дослідження відповідних первинних документів, реєстрів з обліку операційних витрат аудитор перевіряє правильність їх відображення в Головній книзі та у формі №2 "Звіт про фінансові результати" (адміністративні витрати – рядок 070, витрати на збут – рядок 080, інші операційні витрати – рядок 090). В кінці звітного періоду сальдо рахунків 71, 92, 93 і 94 повинно бути списано на субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

При дослідженні фінансових доходів аудитор повинен перевірити дані, відображені на рахунку 72 "Доход від участі в капіталі", а саме прибуток, отриманий від інвестицій в асоційовані дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі та визначається як добуток чистого прибутку звітного періоду асоційованого (більше 25% акцій), дочірнього (під контролем материнської фірми) або спільного підприємства на частку у статутному капіталі такого підприємства.

Цей дохід аудитор перевіряє в рядку 110 форми №2 і повинен впевнитися в одночасному збільшенні суми інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі за рядком 040 форми №1 "Баланс".

У разі, якщо підприємство отримало збитки, ця сума повинна бути ним віднесена на рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" та в рядок 150 форми №2 з одночасним зменшенням величини інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі за рядком 040 форми №1 "Баланс".

Аудитор повинен впевнитися, що на рахунку 73 "Інші фінансові доходи" відображені дивіденди, відсотки, доходи від фінансової оренди та інші доходи від фінансових інвестицій, а на рахунку 95 "Фінансові витрати" відображені проценти за позиками і фінансовою орендою, дисконт і відсотки за випущеними облігаціями та інші витрати, пов'язані з залученням позикового капіталу. Аудитор з'ясовує, що в кінці звітного періоду сальдо рахунків 72, 73, 95 і 96 списано на субрахунок 792 "Результат фінансових операцій".

Для перевірки доходів і витрат від іншої звичайної діяльності аудитор повинен дослідити дані рахунку 74 "Інші доходи":

- доходи від реалізації необоротних активів, майнових комплексів, фінансових інвестицій;

- доходи від неопераційних курсових різниць; доходи від безоплатно отриманих активів; доходи від переоцінки основних засобів і рахунку 97 "Інші витрати";

- собівартість реалізованих необоротних активів, майнових комплексів і фінансових інвестицій;

- втрати від неопераційних курсових різниць, уцінення необоротних активів і фінансових інвестицій; списання необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

Аудитор повинен впевнитися, що сальдо рахунків 72 і 97 в кінці звітного періоду списано на субрахунок 793 "Результат від надзвичайної діяльності".

Аудитор повинен також перевірити доходи і витрати підприємства, які виникли внаслідок надзвичайних подій або були результатом операцій та подій, що відрізнялися від звичайної діяльності (стихійне лихо, аварії, прийняття нових законів, експропріація власності, відшкодування збитків від надзвичайних подій).

Аудитор шляхом дослідження даних рахунків 75 "Надзвичайні доходи" і 99 "Надзвичайні витрати" та зіставлення залишків за цими рахунками на субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій" перевіряє правильність визначення фінансового результату від надзвичайних подій.

Ретельної уваги аудитора заслуговує перевірка виконання підприємством зобов'язань перед бюджетом з податків.

Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 17 "Податок на прибуток", затвердженим наказом Мінфіну України від 20.01.2001 №353.

Згідно з П(С)БО 17 податок на прибуток є витратами, облік яких ведеться на рахунку 98 "Податок на прибуток". Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю. Сума зобов'язань або дебіторської заборгованості з податку на прибуток за поточний та попередній періоди визначається відповідно до податкового законодавства.

У зв'язку з тим, що прибуток, який є об'єктом оподаткування (податковий прибуток), відрізняється від прибутку, визначеного за даними бухгалтерського обліку (облікового прибутку), при розрахунку податку на прибуток виникає тимчасова різниця у сумі податку на прибуток. Тому аудитор повинен перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності тимчасової різниці за допомогою рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" (розділ II журналу 3 і рядок 060 форми №1 "Баланс") та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" (розділ II журналу 3 і рядок 460 форми №1 "Баланс") у випадках, якщо податок на обліковий прибуток більший ніж податок на податковий прибуток і якщо податок, що підлягає сплаті до бюджету, вищий за обліковий податок.

Міжнародні стандарти обліку передбачають віднесення податку на прибуток до операційних витрат. У зв'язку з цим аудитор повинен перевірити правильність списання витрат з податку на прибуток на субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

Ретельній перевірці підлягає *своєчасність сплати податку на прибуток до бюджету*. Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями) податок сплачується до бюджету не пізніше 20 числа місяця, наступного за кварталом, авансові внески за підсумками першого та другого місяця звітного кварталу – до 20 числа другого і третього місяця такого кварталу. За банківськими платіжними дорученнями та виписками банку аудитор повинен перевірити терміни сплати податку на прибуток. За порушення податкового законодавства згідно з Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 № 2181-111 накладаються штрафні санкції, якщо платник податку:

- не подає податкову декларацію у встановлені терміни — штраф у розмірі 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян;

- у разі, коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, – штраф у розмірі 10% суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації;

- у разі, коли контролюючий орган донараховує суму податкового зобов'язання, – штраф у розмірі 5% донарахованого податкового зобов'язання;

- не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних термінів – штраф при затримці до 30 календарних днів – у розмірі 10% узгодженої суми податкового зобов'язання, від 31 до 90 календарних днів – 20% такої суми, більше 90 календарних днів – 50% такої суми.

Після закінчення встановлених термінів погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) нараховується пеня із розрахунку 120% річних облікової ставки НБУ, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення оплати.

Процедури нарахування штрафних санкцій та пені застосовуються до всіх податків і обов'язкових платежів. Аудитор, у разі необхідності, повинен перевірити правильність нарахування штрафних санкцій.

В процесі аудиту аудитор повинен впевнитися, що після списання всіх витрат (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99) і доходів (з дебету рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75) на рахунок 79 "Фінансові результати" підприємство в кінці звітного періоду списало фінансовий результат в разі отримання прибутку або збитку.

Відповідно до П(С)БО нерозподілений прибуток може використовуватися підприємством лише у напрямках:

- збільшення статутного капіталу;
- створення (поповнення) резервного капіталу;
- виплати учасникам;
- виправлення помилок.

Аудитор повинен перевірити напрями використання прибутку (статутні документи, протоколи зборів акціонерів, протоколи рішень Ради директорів, накази). Особливу увагу при цьому аудитор повинен звернути на чинність використання коштів резервного капіталу (на виплату дивідендів за привілейованими акціями та покриття збитків), перевіривши статутні документи та правильність відображення в обліку відповідних операцій.

Аудитору необхідно оцінити показники чистого прибутку та елементи його утворення шляхом зіставлення відповідних показників попередніх звітних періодів, щоб побачити динаміку та проаналізувати тенденцію змін чистого прибутку. Далі аудитор може розрахувати та проаналізувати позитивний і негативний вплив факторів, що збільшують або зменшують величину прибутку (обсяг реалізації продукції, собівартість реалізованої продукції, ціна на продукцію, структура та асортимент реалізованої продукції тощо).

За результатами аналізу прибутку аудитор розробляє заходи, спрямовані на прискорення реалізації продукції, зниження собівартості, попередження незапланованих понаднормативних втрат, звертаючи особливу увагу на розробку фінансової стратегії підприємства на найближчий період та на перспективу.

1.7.2 Аудит фінансового стану підприємства

Для розробки фінансової стратегії підприємства доцільно провести аналіз майнового стану, оцінку ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості. Фінансовий стан підприємства характеризується розміщенням і використанням ресурсів (активів) і джерелами їх утворення (власного капіталу і зобов'язань, тобто пасивів). Ці відомості аудитор отримує із форми №1 "Баланс".

Для загальної оцінки динаміки фінансового стану підприємства аудитор може згрупувати етапи балансу в специфічні групи за ознакою ліквідності (статті активу) і терміновості зобов'язань (статті пасиву):

Актив

1. Імобілізовані активи.
2. Мобілізовані активи.
3. Запаси.
4. Дебіторська заборгованість.
5. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції.

Пасив

1. Власний капітал.

2. Забезпечення наступних витрат і платежів.

3. Залучений капітал: довготермінові зобов'язання; короткотермінові кредити і позики; кредиторська заборгованість.

З аналітичного балансу аудитор може безпосередньо отримати ряд найважливіших характеристик фінансового стану підприємства:

- загальну вартість майна (підсумок балансу);
- вартість необоротних (імобілізованих) активів (I розділ активу);
- вартість мобільних оборотних активів (підсумок II і III розділів активу);
- величину власного капіталу (I розділ пасиву);
- забезпечення наступних витрат і платежів (II розділ пасиву);
- величину залучених коштів (підсумок III і IV розділів пасиву);
- величину власних коштів в обороті (різниці підсумків I розділу пасиву і I розділу активу).

Економічний потенціал підприємства можна охарактеризувати як з позицій майнового стану, так і з позицій фінансового стану. Так нерациональна структура майна, його неякісний склад можуть призвести до погіршення фінансового стану і навпаки.

Стійкість фінансового стану підприємства значною мірою залежить від доцільності і правильності вкладень фінансових ресурсів в активи. У процесі функціонування підприємства величина активів і їх структура постійно змінюються. Інформацію про зміни в структурі активів і їх джерел, а також про динаміку таких змін аудитор може одержати за допомогою вертикального і горизонтального аналізу) балансу та звіту про фінансові результати.

Вертикальний аналіз показує структуру активів підприємства та власного капіталу і зобов'язань. При цьому розраховується питома вага статей балансу на початок і кінець періоду валюти балансу.

Горизонтальний аналіз звітності полягає в розрахунку відносних темпів зростання (зменшення) показників балансу.

Важливими показниками, що характеризують фінансовий стан підприємства є ліквідність і платоспроможність.

Ліквідність – це показник, який характеризує здатність виконувати свої зобов'язання шляхом перетворення цінностей у грошові кошти або їх абсолютно ліквідний еквівалент. Ліквідність характеризується, з одного боку, часом, необхідним для перетворення активів у гроші, з іншого – вартістю, ціною, за якою можуть бути продані ці активи.

Ліквідність балансу – це ступінь покриття пасивів його активами, термін перетворення яких в гроші відповідає терміну погашення зобов'язань.

Ліквідність підприємства – це наявність у нього оборотних активів у розмірі, теоретично достатньому для погашення короткотермінових

зобов'язань, хоч би й з порушенням термінів погашення, передбачених угодами.

Платоспроможність – це наявність на підприємстві засобів (грошових коштів і їх еквівалентів), достатніх для сплати боргів за всіма короткотерміновими зобов'язаннями і одночасно безперебійного функціонування виробництва. Платоспроможність – це певний стан підприємства, який гарантує його фінансову стійкість. Основними ознаками платоспроможності є:

- наявність достатньої кількості коштів на рахунках в банку;
- відсутність простроченої кредиторської заборгованості та короткотермінових позик, не погашених у термін.

Зовнішнім індикатором ліквідності балансу є безперебійність платежів. Якщо в дні чергових розрахунків підприємство може мобілізувати необхідні грошові кошти або в результаті реалізації продукції, або внаслідок використання вільного кредиту, не вдаючись при цьому до будь-яких надзвичайних заходів на зразок термінового розпродажу продукції за низькими цінами, то баланс цього підприємства може вважатися ліквідним. Підприємство, баланс якого ліквідний, завжди здатне розрахуватися за своїми зобов'язаннями, іншими словами, воно перебуває в платіжній готовності.

Ліквідність балансу – один із показників стійкого фінансового стану підприємства. Аналіз ліквідності балансу полягає в порівнянні ресурсів за активом, згрупованих за рівнем їх ліквідності і розташованих у порядку зменшення ліквідності, із зобов'язаннями за пасивом, згрупованими за термінами їх погашення і розташованими в порядку зростання термінів.

Залежно від рівня ліквідності, тобто швидкості перетворення в кошти, активи доцільно розподілити за такими групами:

- А1 – найбільш ліквідні активи (грошові кошти та поточні фінансові інвестиції);
- А2 – активи, що швидко реалізуються (дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, отримані векселі);
- А3 – активи, що реалізуються повільно (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція);
- А4 – активи, що важко реалізуються (необоротні активи, витрати майбутніх періодів).

Пасиви доцільно згрупувати за рівнем терміновості їх оплати:

- П1 – найбільш термінові зобов'язання (кредиторська заборгованість за товари, поточна заборгованість за розрахунками);
- П2 – короткотермінові пасиви (короткострокові кредити, видані векселі);
- П3 – довгострокові пасиви (довгострокові зобов'язання);
- П4 – постійні пасиви (власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, доходи майбутніх періодів).

Для визначення ліквідності балансу необхідно зіставити підсумки наведених груп за активом і пасивом. Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо мають місце співвідношення:

$$A1 > P1 ; A2 > P2 ; A3 > P3 ; A4 < P4.$$

Більш детальним є аналіз платоспроможності за допомогою фінансових коефіцієнтів. Для оцінки платоспроможності підприємства використовуються такі коефіцієнти:

- коефіцієнт покриття (Кп) розраховується діленням оборотних активів підприємства на суму його поточних зобов'язань;
- проміжний коефіцієнт платоспроможності (Кпп) визначається шляхом ділення суми коштів (короткотермінових фінансових вкладень, дебіторської заборгованості) на суму поточних зобов'язань;
- коефіцієнт абсолютної ліквідності (Кал) розраховується шляхом ділення суми коштів підприємства і короткотермінових фінансових вкладень на суму поточних зобов'язань.

До недоліків цих коефіцієнтів слід віднести.

1. Всі три коефіцієнти є статистичними, бо розраховуються на основі балансу, який характеризує стан підприємства на певну дату. Тому виникає необхідність їх аналізу за декілька періодів.

2. Коефіцієнти не дають реальної картини стану ліквідності і платоспроможності, бо існує можливість завищення величин показників у результаті включення до складу поточних активів неліквідних запасів, неліквідної дебіторської заборгованості.

3. В сучасних умовах в Україні відсутні орієнтовані (нормативні) величини зазначених коефіцієнтів, розраховані на основі глибокого аналізу стану підприємств різних галузевих структур, а рівень коефіцієнтів західних країн не відповідає вітчизняній практиці.

Таким чином, аудитору при проведенні аналізу фінансового стану підприємства необхідно враховувати, чи, принаймні, зробити ряд логічних уточнень:

- по-перше, при розрахунку Кпп усе майно підприємства повинно оцінюватися не за балансовою, а за ринковою вартістю;
- по-друге, при оцінці платоспроможності акціонерних товариств необхідно враховувати здатність покриття зовнішніх зобов'язань усім майном підприємства. Сьогодні до найбільш ліквідних активів українських підприємств належить, наприклад, нерухомість, яка за міжнародними стандартами майже неліквідна;
- по-третє, нормативні величини платоспроможності мають бути диференційованими за групами підприємств з врахуванням галузевої специфіки.

В умовах ринкових відносин, коли діяльність і розвиток підприємств здійснюються за рахунок самофінансування, а при недостатності власних фінансових ресурсів – за рахунок запозичених коштів, дуже

важливу аналітичну характеристику набуває фінансова стійкість підприємства.

Для характеристики **фінансової стійкості** використовуються такі коефіцієнти:

- **коефіцієнт автономії** характеризує питому вагу власного капіталу в загальній сумі коштів, авансованих в його діяльність. Вважається, що оптимальним значенням коефіцієнта автономії є величина 0,6;

- **коефіцієнт фінансової залежності** є оберненим коефіцієнту автономії. Значення коефіцієнта 1,66 є свідченням фінансової стійкості підприємства;

- **коефіцієнт маневреності власного капіталу** визначається як відношення власних оборотних коштів до власного капіталу і характеризує мобільність власного капіталу, можливість швидкої заміни умов господарювання та ринкового середовища. Величина цього показника суттєво залежить від структури капіталу і галузевої належності підприємства. Він показує, яка частка власного капіталу вкладена в поточну діяльність, а яка капіталізована;

- **коефіцієнт інвестування** характеризує частку джерел власних коштів підприємства в покритті необоротних активів. Оптимальним вважається значення 1;

- **коефіцієнт співвідношення залучених і власних коштів** показує, скільки копійок залучених коштів припадає на 1 гривню власних коштів, вкладених в активи підприємства.

Якщо в результаті перевірки аудитор виявив, що фінансовий та майновий стан підприємства такий, що існують серйозні сумніви щодо можливості цього суб'єкта продовжувати діяльність і виконувати свої зобов'язання протягом, як мінімум, 12 місяців, наступних за звітним періодом, то судження аудитора про достовірність фінансової звітності має висловлювати цей сумнів.

Проведення комплексного фінансового аналізу потребує наявності в штаті аудиторської фірми висококваліфікованих спеціалістів цього профілю. Крім того, проведення комплексного аналізу з урахуванням індивідуальних і галузевих особливостей клієнта призводить до подорожчання послуг, внаслідок чого ряд клієнтів будуть просто неспроможні їх собі дозволити.

Тому оцінювання фінансового стану клієнта на найближчу перспективу аудитор може провести шляхом здійснення експрес-аналізу. Для аналізу стійкості економічного зростання рекомендується використовувати **показник темпу зростання власного капіталу**, який визначається як відношення одержаного нерозподіленого чистого прибутку до величини власного капіталу. Саме цей показник можна вважати ключовим з таких причин.

Відомо, що збільшення масштабів діяльності підприємства досягається за рахунок як власних, так і залучених коштів. Але зростання залучених коштів без адекватного збільшення власного капіталу призведе до зниження фінансової стійкості і, тим самим, до припинення функціонування. Можливості для фінансування через додаткові емісії не безмежні, вони можуть призвести до втрати контролю над підприємством. Таким чином, зростання власного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку є найбільш надійним джерелом забезпечення економічного розвитку.

Зростання цього показника залежить від ряду факторів: реінвестування прибутку, рентабельності реалізації, оборотності власних оборотних активів, забезпеченості власними оборотними активами, коефіцієнта покриття, співвідношення залученого і власного капіталу. Усі зазначені вище чинники відбивають найважливіші показники фінансово-господарської діяльності підприємства і зростання цих показників свідчить про стабільне зростання стійкості підприємства. Виняток становить лише зростання співвідношення КЗ/ВК (короткострокові зобов'язання на власний капітал). Як відзначалося, збільшення залучених коштів хоч і сприяє збільшенню темпів зростання підприємства, проте надмірне збільшення віддачі власного капіталу за рахунок зростання цього показника призводить до зниження фінансової стійкості.

Оскільки вищезазначені показники найбільшою мірою характеризують фінансовий стан підприємства, то саме на їх основі аудитор як завершення аналізу дає оцінку фінансового стану клієнта.

1.7.3 Питання для обговорення та самоперевірки

1. Що є джерелами інформації для аудиту реалізації продукції та фінансових результатів?
2. Дайте означення 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?
8. В чому сутність методики аудиту фінансового стану підприємства?
9. Що є джерелом аудиту фінансового стану?
10. Назвіть етапи аудиту фінансового стану та їх особливості?

11. Які коефіцієнти необхідно розрахувати аудитору для оцінки майнового стану підприємства?
12. Що собою являє коефіцієнт відновлення та його економічна інтерпретація?
13. Коли підприємство вважається платоспроможним?
14. На підставі яких показників оцінюється фінансова стійкість підприємства?
15. На підставі яких документів розраховується коефіцієнт платоспроможності (ліквідності)?
16. Які показники при аудиті фінансового стану характеризують ділову активність підприємства?
17. На підставі яких документів розраховується коефіцієнт рентабельності активів і пасивів?
18. Які показники рентабельності розраховуються на підставі потоків власних грошових коштів?
19. Мета і завдання аудиту операцій з обліку доходів.
20. Предмет і об'єкти аудиту операцій з обліку доходів.
21. Способи вивчення операцій з обліку доходів.
22. Мета і завдання аудиту операцій з обліку фінансових результатів діяльності.
23. Предмет і об'єкти аудиту операцій з обліку фінансових результатів діяльності.
24. Способи вивчення операцій з обліку фінансових результатів діяльності.
25. Мета і завдання аудиту операцій з обліку витрат.
26. Предмет і об'єкти аудиту операцій з обліку витрат.
27. Способи вивчення операцій з обліку витрат.
28. Джерела інформації для аудиту операцій з обліку доходів.
29. Джерела інформації для аудиту операцій з обліку фінансових результатів діяльності.
30. Джерела інформації для аудиту операцій з обліку витрат.
31. Способи вивчення операцій з грошовими коштами, іншими активами та стану розрахунків.

2 ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

2.1 Аудит активів, пасивів та господарських операцій підприємства

Методичні вказівки

Для розв'язування завдань та практичних ситуацій розділу необхідно використовувати нормативні та законодавчі акти з питань бухгалтерського обліку та аудиту.

Розв'язування задач передбачає таку послідовність:

- визначити, які нормативні документи порушені;
- встановити, до яких наслідків призвела здійснена операція;
- визначити, які аудиторські докази щодо цього факту треба використати;
- визначити порядок дій аудиторів та їх пропозиції;
- скласти коригуючі записи бухгалтерського обліку.

В окремих задачах треба визначитись з періодом, у якому допущені порушення, якщо це неможливо, їх слід розв'язувати з урахуванням змін законодавства останніх років.

Розв'язування задач складається як витяг з акту аудиторської перевірки.

Завдання 2.1

На підприємстві під час капітального ремонту, який виконується господарськими і підрядними особами, матеріали, деталі і конструкції, отримані при розбиранні споруд та інших об'єктів основних засобів, не оприбутковуються і в обліку не відображаються. Ці матеріали не оприбутковуються з метою спрощення обліку, але використовуються для подальших ремонтів. Визначити припущені помилки.

Зробити аудиторський висновок

Приклад розв'язування задачі за планом.

Порушені нормативні документи:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Мінфіна України від 20.10.99 №246;
- Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 № 168/97-ВР (із змінами та доповненнями);
- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабміну України від 22.01.96 № 116;
- Про бухгалтерський облік товарних запасів: Лист Мінфіну України від 06.10.99 № 31-18-3-2-5/4550;
- Про внесення змін до наказу Держкомстату України від 27.07.98 № 263 "Про затвердження типових форм первинного обліку та Інструкції

про порядок їх виготовлення, зберігання і застосування", зареєстрованого Міністром України 12.08.98 за № 508/2948: Наказ Держкомстату України від 25.02.99 № 76;

– Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств": Закон України від 22.05.97 № 283/97-ВР.

2.Порушено методологію обліку запасів.

3.Необхідно зробити перевірку правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів.

Аудитор з'ясовує, чи включені витрати з поліпшення об'єкта, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів. Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат.

Ремонт основних засобів повинен бути документально оформлений: складений кошторис на проведення ремонтних робіт і здійснено запис про проведення ремонту в інвентарній картці. Аудитор встановлює, чи ведеться аналітичний облік основних засобів, тобто перевіряється наявність і правильність заповнення інвентарних карток. Дані, вказані в інвентарних картках повинні відповідати даним первинних документів. Крім того, перевіряється документація, на підставі якої проводиться ремонт (дефектні відомості, плани проведення ремонтних робіт, кошторис).

4. Порушено правильність оформлення вибуття об'єктів, відсутні первинні документи, які підтверджують факт вибуття об'єктів, факт їх повторного оприбуткування, тобто відсутні накладні оприбуткування матеріалів, придатних до використання, які з'явилися внаслідок списання (ліквідації) об'єктів.

В даному випадку при ремонті основних засобів неоприбутковані на рахунку з обліку матеріалів вузли, деталі, конструкції, що списуються за ціною їх можливого використання.

В ході використання списаних матеріалів для подальших ремонтів не нараховано доходів, витрат, а також ПДВ, які необхідно було нарахувати при списанні основних засобів.

5. Коригуючі записи бухгалтерського обліку, якими можна усунути допущені порушення: Дт20 – Кт746. Відображає доходи від ліквідації основних засобів, як частка від вартості оприбуткованих виробничих запасів, які можуть бути використані.

Сформовано фінансовий результат від ремонту і ліквідації основних засобів.

Дт 746 – Кт 793 – списано дохід від ліквідації основних засобів (вартості оприбуткованих виробничих запасів, які можливо використати).

6. Необхідно зробити виправлення в Декларації про прибуток підприємства і в Декларації про податок на додану вартість, нарахувати та перерахувати штрафи.

Завдання 2.2

На підприємстві щомісяця протягом 2006 р. вартість товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) списувалась за нормами природного прибутку, що відображалось записом:

Дт 901 – Кт 201

Підставою для відображення в обліку цієї операції були бухгалтерські довідки, які виписував бухгалтер підприємства.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.3

Згідно з накладною № 20 від 03.01.2005 р. від комбінату комунальних підприємств була оприбуткована помпа K65/10. У накладній наведено такі дані:

- Ціна – 152 грн.,
- Націнка – 35% - 55,2 грн.,
- Транспортні витрати 15% - 22,8 грн.,
- ПДВ 20% - 46 грн.,
- Всього на суму 276 грн.

В обліку були зроблені такі записи:

Дт 201 – Кт 63 на суму 228 грн.,

Дт 641 – Кт 631 – 46 грн.

У прибутковому ордері № 3 від 11.01.01. зазначена ціна помпи на суму 152 грн.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.4

У січні 2004 р. до документів підприємства додана накладна № 33 від 30.01.2002 р.:

- Вугілля – 5461,69 грн.;
- Навантажування – 83,12 грн.;
- Залізничний тариф – 490,81 грн.;
- ПДВ 20% - 98,16 грн.;
- Всього: 6133,78 грн.

На основі цього документа в обліку були зроблені такі записи, грн.:

Дт 206 – Кт 631 – 5361,91;

Дт 641 – Кт 631 – 98,16;

Дт 206 – Кт 631 – 83,12;

Дт 977 – Кт 631 – 490,81.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.5

Малим підприємством у червні 2006 р. придбано легковий автомобіль для директора. Придбання, оприбуткування та нарахування зносу після введення автомобіля в експлуатацію відображені такими записами, грн.:

Дт 631 – Кт 311;

Дт 641 – Кт 631;

Дт 105 – Кт 631;

Дт 92 – Кт 131.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.6

Акціонерне товариство у лютому 2006 р. отримало дві ЕОМ безоплатно. В акті приймання-передавання вказано, що первісна вартість основних засобів становить 3200 грн. за одиницю, сума нарахованого зносу – 1100 грн., витрати на транспортування ЕОМ – 150 грн., на професійну підготовку оператора – 250 грн. В обліку оприбуткування відображено записом:

Дт 104 – Кт 424 – 3600 грн.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.7

У квітні 2006 р. на підприємстві були списані такі основні засоби:

– верстат обрізний;

– вагон № 271086;

– прес КА – 1034№0044192;

– контактно-зварювальна машина №04321;

– автомобіль МАЗ – 205;

– цистерни.

На загальну суму списаних основних засобів в обліку були зроблені такі записи, грн.:

Дт 131 – Кт 10 – 19861

Дт 94 – Кт 10 – 6497

На кожний списаний об'єкт основних засобів склали акт на ліквідацію. В окремих актах на ліквідацію зазначається факт використання запасних частин та деталей, але вартість їх не вказана.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.8

Фірма списує на витрати збуту (Дт 93 із занесенням до складу валових витрат) вартість придбаної тари для пакування продукції. Це відображається в обліку записом:

Дт 93 – Кт 631 на підставі рахунку-фактури на накладних.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.9

На підприємстві для первинного обліку наявності основних засобів використовуються лише інвентарні картки, в яких вказані такі реквізити:

- найменування та призначення об'єкта;
- найменування заводу-виробника;
- первісна вартість;
- відсоток річної норми зносу та його сума.

Аналогічні дані відображаються і в документах про рух основних засобів.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.10

Перевіркою на підприємстві було виявлено, що первинні документи (рахунки-фактури, накладні) містять лише реквізити:

- назва документа;
- вид ТМЦ;
- кількість, ціна, сума;
- підписи уповноважених осіб.

Бухгалтер підприємства вважає ці реквізити достатніми для надання документам юридичної сили.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.11

На підприємстві, яке займається виробництвом продуктів харчування, при нарахуванні відпускних середня зарплата розраховується виходячи з розміру основної і додаткової зарплати та винагороди за підсумками робіт за рік. Загальний розмір нарахованих відпускних відноситься на адміністративні витрати і відображаються записом

Дт 92 – Кт 661.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.12

Підприємство обладнало свій офіс засобами мобільного зв'язку вартістю 1200 грн., у тому числі ПДВ – 200 грн.. Витрати на його установлення (оплата робіт за установлення іншому підприємству) було віднесено на загальновиробничі витрати.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.13

На підприємстві за наказом керівника протягом 2005 року застосовувалася прискорена амортизація шляхом збільшення річної норми у 2,1 рази таких основних засобів:

- комп'ютерне обладнання та оргтехніка;
- офісні меблі;
- легковий автомобіль.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.14

Підприємство з ремонту побутової техніки передплатило на перше півріччя 2005 року низку газет та журналів. Загальна сума попередньої оплати була віднесена на валові витрати та адміністративні витрати січня 2005 року.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.15

У працівників фірми є власні автомобілі, що зазвичай використовувались також для виконання виробничих завдань фірми, хоч відповідних договорів на це укладено не було. На валові витрати відносилась вартість придбання палива, запасних частин, оплата охорони та стоянка для автомобілів.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.16

До складу загальновиробничих витрат підприємства віднесено плату за оформлення законодавчих паспортів директора та головного бухгалтера.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.17

За статутом на підприємстві передбачено створення резервного фонду у розмірі не менше 25% статутного фонду, який буде сформований за рахунок щорічних відрахувань – 5% чистого прибутку. У бухгалтерському обліку на суму створеного резервного фонду у звітному періоді було зроблено запис: Дт 92 – Кт 43.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.18

На підприємстві у розрахунковій відомості з нарахування заробітної плати, утримань податків, інших обов'язкових платежів із заробітної плати суми допомоги з тимчасової непрацездатності включаються у графу "Всього нараховано". Обов'язкові утримання із заробітної плати

розраховуються за сумами, вказаними у графі “Всього нараховано”.
Зробити аудиторський висновок

Завдання 2.19

Інвентаризацією виявлено недостачу товару на суму 120 грн., яку було отримано із заробітної плати комірника і відображено в обліку записом:

Дт 661 Кт 375.

Після цього на залишкову суму заробітної плати були здійснені нарахування до обов’язкових фондів.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.20

Підприємство протягом 2005 р. не нараховувало внесків до фондів на суми, нараховані з резерву на оплату відпусток та компенсації за невикористані відпустки. За 2005 р. загальна сума нарахованих відпускних становила 37856,9 грн., а компенсації за невикористані відпустки – 5630,2 грн. У січні 2006 р. на підставі бухгалтерської довідки були донараховані певні суми до фондів, а саме до:

Пенсійного фонду – 13829,48 грн. (Дт 39 – Кт 651);

Фонду соціального страхування – 1739,48 грн. (Дт 39 – Кт 652);

Фонду страхування на випадок безробіття – 434,87 грн
(Дт 39 – Кт 651);

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.21

Працівник підприємства був відряджений до Києва. За посвідченням про відрядження працівник відбув до Києва 01.12.2004 р., а 03.12.2004 р. повернувся із відрядження. Підтверджувальні документи на проїзд та проживання не подані. Бухгалтерія підприємства розрахувала витрати на відрядження виходячи з суми добових: 4 грн. × 2 доби = 8 грн.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.22

Працівник відряджений до Харкова на 33 дні наказом керівника від 05.01.2005 р. Залізничний вокзал розташований в іншому населеному пункті. Час відправлення Харківського поїзда – 03 год. ранку. Для того щоб дістатися до вокзалу, працівник виїхав автобусом о 22 год. 21.01. 2005 р. о 3 год. ранку – поїздом до Харкова. У розрахунку добових днем вибуття було визначено 22.01.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.23

Бухгалтерія підприємства 14.05.2006р. після повернення працівника з відрядження на підставі авансового звіту та доданих документів відшкодувала його витрати на проїзд, оплатила добові, а також витрати щодо найму житла. Додаткові послуги, виділені окремою позицією у рахунку готелю (користування праскою, телевізором, холодильником), працівникові не відшкодовані.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.24

Підзвітній особі 21.02.2006 р. для відрядження було видано 165000 російських рублів. Курс НБУ на дату видачі становив 0,1586 руб. за 1 грн. Авансовий звіт затверджено керівником 05.03.2006 р. при курсі НБУ 0,1591 руб. за 1 грн. Бухгалтерією підприємства були зроблені такі записи, грн.

Дт 372 – Кт 302 – 2615,25;

Дт 372 – Кт 945 – 9,9;

Дт 92 – Кт 372 – 2605,35.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.25

Директор підприємства отримав з каси на господарчі потреби кошти сумою 380 грн. На цю суму в бухгалтерію були подані авансові звіти від п'яти працівників підприємства.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.26

Підприємство видало Петрову О.І. з каси 150 грн. на підставі авансового звіту про витрати на відрядження. Трудова книжка і договір на співробітництво відсутні.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.27

Наказом керівника підприємства працівника було відряджено до Полтави на 10 днів – з 06.09 по 15.09.2002 р. При поверненні з відрядження він подав авансовий звіт, який було одразу прийнято до виконання.

Сума добових розраховувалася так: 10 діб × 6 грн.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.28

На державному підприємстві у грудні 2002р. в бухгалтерському обліку було зроблено запис: Дт 631 – Кт 717 на суму кредиторської

заборгованості 5462грн., пов'язану з реалізацією продукції. Дата виникнення заборгованості – 01.09.1999 р.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.29

На центральному складі автотранспортного підприємства станом на 01.01.2006р. виявлено недостачу автомобільного двигуна до легкового автомобіля у підзвіті комірника Семиренка Ю.І. обліковою вартістю 380 грн. Нестача була відшкодована з матеріально відповідальної особи за відпускною ціною 560 грн. В обліку зроблено такі записи:

Дт 947 – Кт 207 – 380 грн.;

Дт 375 – Кт 947 – 560 грн.;

Дт 301 – Кт 375 – 560 грн.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.30

У вересні 2005р. підприємство придбало холодильник вартістю 700 грн. за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства. На підставі документів постачальника в обліку були зроблені такі записи, грн.:

Дт 631 – Кт 311 – 700;

Дт 153 – Кт 631 – 583;

Дт 641 – Кт 631 – 117;

Дт 10 – Кт 153 – 583 .

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.31

У серпні 2006р. ТОВ придбало токарні верстати. Вони не були введені в експлуатацію і зберігалися на складі. При придбанні було зроблено такі записи:

Дт 207 – Кт 39;

Дт 39 – Кт 63;

Дт 641 – Кт 631.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.32

Підприємство відображає у бухгалтерському обліку реалізацію готової продукції такими записами, грн.:

Дт 901 – Кт 26 – собівартість готової продукції;

Дт 361 – Кт 701 – ціна реалізації без ПДВ;

Дт 36 – Кт 643 – сума ПДВ, внесена до Декларації з ПДВ за звітний період.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.33

У грудні 2005р. підприємством за готівку було продано 170 шпал за ціною 100грн. за 1 штуку. В обліку операція відображена такими записами, грн.:

Дт 943 – Кт 20 – 17000;

Дт 30 – Кт 377 – 17000;

Дт 301 – Кт 643 – 3400.

У матеріальному звіті на початок місяця було обліковано 628 шпал на суму 10420,48 грн.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.34

Згідно з випискою банку від 14.07.2005р. з розрахункового рахунку було одержано 1500 грн. на виплату заробітної плати. За звітом касира ця сума була оприбуткована 16.07.2005р., частково виплачена 18.07.2005року.

Зробити аудиторський висновок.

Завдання 2.35

На підприємстві працівникам, які відсутні у дні видачі заробітної плати, належні їм суми виплачуються особам, яким доручено одержати ці суми на підставі бухгалтерських довідок, виписаних головним бухгалтером.

Зробити аудиторський висновок.

ЛІТЕРАТУРА

1. „Про аудиторську діяльність” Закон України від 22.04.93 №3125-7 (В редакції Закону України від 14.09.06 №140-V,)
2. Закон України "Про інвестиційну діяльність" від 18.09.91 №1560-XII.
3. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.02 № 40-IV.
4. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 05.02.98 № 83/98-ВР.
5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-XIV.
6. Закон України "Про банки і банківську діяльність" від 07.12.2000 № 2121
7. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" від 21.12.2000 № 2181-III.
8. Закон України "Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим // Уряд. кур'єр. – 2000. – 19 січ.
9. Закон УРСР "Про підприємництво" від 07.02.91 № 698-XIII.
10. Закон України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.92 № 2269-XH.
11. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 № 334/94-ВР (у ред. Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР).
12. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 24.12.02 № 349-IV.
13. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 № 168/97-ВР.
14. Закон України „Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 24.12.02 № 346-IV.
15. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.95 № 108/95-ВР.
16. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.94 № 185/94-ВР.
17. Закон України "Про власність" від 07.02.91.
18. Закон України "Про підприємства" від 07.03.91.
19. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.91 № 2939-XXI.
20. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" // Уряд. кур'єр. – 2000. – 28 лют.
21. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання,

яке спричинило втрату працездатності" від 03.03.03 № 660-ІУ.

22. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" // Уряд, кур'єр. – 2000 – 19 квіт.

23. Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.03 № 1058-ІУ.

24. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року № 889-ІУ.

25. Лист Державної податкової адміністрації України „Про порядок подання розрахунку і визначення суми податкових зобов'язань” від 23.03.2001.№3904/7/15-1317.

26. Лист Державної податкової адміністрації України „Про терміни подання розрахунку і сплати єдиного податку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами” від 27.03.2001 №4016/7/15-1317.

27. Лист Міністерства фінансів України „Про порядок урахування вартості недостач і лишків матеріальних та товарних запасів” від 12.03.99 № 03-303/450а.

28. Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України. Затверджено рішенням АПУ від 23.04.2002р. Протокол №109.

29. Господарський процесуальний кодекс України //Уряд, кур'єр. – 2001–10 лип.

30. Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 № 73.

31. Національні нормативи аудиту, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 № 73.

32. МБФ. Стандарти аудиту та етики. - К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003.712 с.

33. Зміни та доповнення до чинних Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів станом на 1 січня 2003 року.

34. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.96 № 473.

35. Про ліцензування аудиту: Положення Аудиторської Палати України від 17.02.94 №38/4.

36. Про сертифікації аудиторів: Положення Аудиторської Палати України від 27.11.97 № 60/5.

37. Національні нормативи аудиту. Затвердж. АПУ від 18.12.1998 №73.

38. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 №167/97-ВР.

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 №996.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Затв. Мінфіном України від 18.10.99 №242.
41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Мінфіном України від 30.11.99 №291.
42. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Мінфіном України від 30.11.99 №291.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Затв. Мінфіном України від 27.04.2000 р.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Мінфіну України від 20.10.99 №246.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. Мінфіном України від 31.12.99 № 318.
46. Аудит:Збірник задач і практичних ситуацій:Навч. посібник/ Г.М.Давидов, – К.: Т-во „Знання „, КОО, 2002. – 170с.
47. Давидов Г.М. Аудит : Методологія і організація. К.: Т-во „Знання” КОО , 2001.
48. Дорош Н.І. Аудит: Навч. посібник – К.: Т-во „Знання „, КОО , 2001. – 402с.
49. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спец.”Облік, аудит” вищих навч. закладів. – 2-ге вид. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672с.
50. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика: Навч.посібн. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Львів:”Львівська політехніка”, 2004. – 456с.
- 51.Сопко В.В. і др. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – К.: ВД ”Професіонал”, 2004. – 624 с.
52. Чернелевський Л.М, Беренда Н.І. Аудит . Навч. посібник. К.: Міленіум, 2002. – 466с.
53. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібн. – 2-ге вид.,стер. – К.: Знання – Прес, 2005. – 223с.
54. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – 2-ге вид. – К.: Каравела, 2005. – 560 с.

Навчальне видання

**Світлана Вікторівна Куленко,
Олександр Йосипович Лесько**

АУДИТ

**Частина 2
Навчальний посібник**

Оригінал - макет підготовлено авторами

Редактор О.Д. Скалоцька

Науково-методичний відділ ВНТУ
Свідоцтво Держкомінформу України
серія ДК № 746 від 25.12.2001
21021, м.Вінниця, Хмельницьке шосе, 95, ВНТУ

Підписано до друку
Формат 29,7х42 $\frac{1}{4}$
Друк різнографічний
Тираж _____ прим.
Зам. №

Гарнітура Times New Roman
Папір офсетний
Ум. друк. арк.

Віддруковано в комп'ютерному інформаційно-видавничому центрі
Вінницького національного технічного університету
Свідоцтво Держкомінформу України
серія ДК № 746 від 25.12.2001
21021, м.Вінниця, Хмельницьке шосе, 95, ВНТУ