

Тема 1. Роль, функції та завдання аудиту в умовах ринку

1. Сутність, завдання, функції та зміст економічного контролю
2. Становлення та розвиток аудиту в Україні
3. Відмінність аудиту від ревізії
4. Види аудиту, его ціль та завдання

Тема 2. Законодавче та нормативне забезпечення аудиту

1. Правові основи аудиторської діяльності
2. Цілі та основні принципи стандартів аудиту
3. Національні стандарти аудиту України
4. Внутрішньофирмові аудиторські стандарти

Тема 3. Методологія проведення аудиторської перевірки

1. Основні етапи аудиторської перевірки
2. Вивчення умов діяльності підприємства
3. Аудиторський ризик
4. Суттєвість в аудиті
5. Договір на проведення аудиту
6. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства и ризика, пов'язаного з ефективністю її функціонування
7. Аудиторські докази
8. Методологічні основи и приєми аудиторського контролю
9. Планування аудиту
10. Особливості аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних
11. Оформлення результатів проведення аудиту

Тема 4. Аудиторська перевірка звітності економічного суб'єкта

1. Аудит організації обліку на підприємстві
2. Фінансова звітність підприємства
3. Аудит податкової звітності

Тема 5. Аудит фінансових результатів

1. Сутність и завдання аудиту фінансових результатів
2. Аудит фінансових результатів та використання прибутку
3. Методика аудиторської оцінки фінансових результатів підприємства

Тема 6. Аудит актива и пасива баланса

1. Основні фонди
2. Аудит інвестицій
3. Дебіторська заборгованість
4. Аудит запасів
5. Аудит незавершеного виробництва
6. Готова продукція
7. Грошові кошти та їх еквіваленти
8. Власний капітал
9. Зобов'язання підприємства

Тема 7. Аудит звіту про фінансові результати

1. Аудит доходів и витрат підприємства
2. Аудит витрат виробництва та собівартости продукції

Тема 8. Аудит підприємств окремих галузей народного господарства

1. Особливості аудита на підприємствах окремих галузей народного господарства
2. Аудит в будівних організаціях
3. Аудит підприємств транспорту
4. Аудит автотранспортних підприємств
5. Аудит сільськогосподарських підприємств
6. Аудит торгівельних підприємств
7. Аудит підприємств житлово-комунального господарства

Тема 1. Роль, функції та завдання аудиту в умовах ринку

1. Сутність, завдання, функції та зміст економічного контролю
2. Становлення та розвиток аудиту в Україні
3. Відмінність аудиту від ревізії
4. Види аудиту, его ціль та завдання

1. Сутність, завдання, функції та зміст економічного контролю

Управління в економіці – це систематична і цілеспрямована дія на поведінку господарюючих суб'єктів, що беруть участь в процесах виробництва, обміну, розподілу і споживання.

Економічний контроль – це одна з функцій державного управління економікою, що полягає в перевірці правильності дотримання господарюючими суб'єктами (підприємствами і організаціями) існуючого законодавства.

Форми економічного контролю: **державний, муніципальний, аудиторський і контроль власника**. Вони охоплюють всі стадії розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, утворюючи систему економічної контролю.

У організаційному плані функції державного економічного контролю виконують:

- Рахункова палата Верховної Ради України.
- Міністерство фінансів України.
- Державна податкова адміністрація.
- Державна контрольно-ревізійна служба.
- Державне казначейство України.
- Фонд державного майна України.
- Міністерство економіки України.
- Міністерство праці і соціальної політики.
- Державний комітет статистики.
- Антимонопольний комітет України.
- Національний банк України.

До **спеціалізованих органів державного контролю** відносяться: Державний комітет із стандартизації, метрології і стандартизації; Державний митний комітет, Державний комітет із захисту прав споживачів, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція і ін.

Рахункова палата є головним органом фінансово-економічного контролю в Україні, в якому об'єднаний загальнодержавний економічний і фінансовий контроль всіх ланок влади. До завдань Рахункової палати України відносяться:

- організація і проведення контролю за своєчасним виконанням прибуткової і витратної частин Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, зокрема грошових коштів загальнодержавних цільових фондів в сумах, структурі їх цільовим призначенням;
- здійснення контролю за освітою і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності і доцільності витрат державних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;
- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорона зовнішнього середовища, використання об'єктів права державної власності, які не підлягають приватизації;
- контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик, економічної і іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, а також щодо укладення угод про державні позики і кредити, здійснення контролю за використанням кредитів,

отриманих Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, і позик, не передбачених Державним бюджетом України;

- контроль за законністю і своєчасністю руху засобів Державного бюджету України, а також позабюджетних фондів в установах Національного банку України і уповноважених банків;

- контроль за грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів, каменів, наданням кредитів і здійсненням операцій з розміщення золотого і валютного резервів;

- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України і підготовка пропозицій по їх усуненню, а також про вдосконалення бюджетного процесу в цілому;

- регулярне інформування Верховної Ради України, його підрозділів про хід виконання державного бюджету України і стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати виконання інших контрольних функцій.

Міністерство фінансів України і його місцеві органи здійснюють контроль за виконання державного бюджету, затвердженого Верховною Радою України, надходженням засобів і їх витрачанням.

Державна податкова адміністрація України і її органи на місцях контролюють дотримання законодавства про податки, правильність числення і своєчасність внесення до бюджету податків і інших платежів, встановлені законодавством, а також вживає заходів по запобіганню ухиленню юридичними і фізичними особами від сплати податків. Спеціальним законом з питань оподаткування, що встановлюють порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами і державними цільовими фондами по податках і зборах є Закон №2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами». Цей Закон по основних статтях вступив в силу з 1 квітня 2001 р. Згідно цього Закону введено поняття контролюючого органу, під яким розуміється державний орган, що здійснює контроль в рамках своєї компетенції за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування обов'язкових податкових платежів і погашенням податкових зобов'язань або податкового боргу. Вичерпний перелік контролюючих органів визначається статтею 2 цього Закону і включає:

- **митні органи** - щодо ввізного і вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів стягуються при ввезенні (пересилці) товарів і предметів на митну територію України або вивозі (пересилці) товарів і предметів з митної території України;

- установи **Пенсійного фонду України** - щодо внесків до Пенсійного фонду України;

- установи фонду **соціального страхування України** - щодо внесків до Фонду соціального страхування України;

- **податкові органи** - щодо податків і зборів (обов'язкових платежів), які стягуються до бюджетів і державні цільові фонди.

Державна контрольно-ревізійна служба України і її органи на місцях контролюють дотримання фінансової дисципліни підприємствами і організаціями за витрачанням засобів державного бюджету на соціальні потреби, зміст органів державного управління суб'єктами підприємницької діяльності незалежно від форм власності.

Державне казначейство України і його підрозділу в регіонах контролюють витрачання засобів державного бюджету установами і організаціями відповідно до їх кошторисів.

Фонд державного майна України є державним органом, який здійснює державну політику у сфері приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. У своїй діяльності і підзвітний Верховній

Раді України. Основними завданнями Фонду є:

- захист майнових прав України на її території і за кордоном;
- реалізація прав розпорядження майном державних підприємств в процесі приватизації їх, створення спільних підприємств;
- здійснення повноважень щодо організації і проведення приватизації майна підприємств загальнодержавної власності, а також щодо орендодавця майна державних підприємств і організацій, їх структурних підрозділів;
- сприяння процесу демонополізації економіки і створенню умов для конкуренції виробників.

Міністерство економіки України контролює виконання планів економічного і соціального розвитку держави, затверджених Верховною Радою України, виявляє відхилення від заданих параметрів розвитку окремих галузей народного господарства і приймає заходи відносно по їх усуненню, тобто здійснює контроль економіки на макрорівні.

Міністерство праці і соціальної політики України контролює дотримання законодавства з питань праці і заробітної плати в галузях народного господарства, тарифних угод по оплаті праці і механізму регулювання фонду оплати праці.

Державний комітет статистики України контролює за даними звітності збалансованість ринку товарами, виконання програм економічного і соціального розвитку держави, наявність товарних, матеріальних, трудових і інших ресурсів, необхідних для населення і розвитку народного господарства, здійснює вибіркові контрольні переписи ресурсів і тому подібне.

Антимонопольному комітету України запобігає створення монопольного положення на ринку підприємств, що обмежує конкуренцію на ринку певного товару. Антимонопольна політика України визначається цілями створення ринкової економіки в Україні, здійснюється згідно державної Програми “Демонополізація економіки і розвитку конкуренції” і регламентується порядком законів, серед яких наступні: “Про захист економічної конкуренції”, “Про антимонопольний комітет”, “Про природні монополії” і ін., а також виданими на їх основі Ухвалами Кабінету Міністрів України, відповідними положеннями і інструкціями державних органів управління.

Антимонопольна політика в Україні, на відміну від країн з ринковою орієнтацією економіки, має ряд принципових відмінностей. Якщо на Заході вона направлена перш за все на обмеження монополізму і захист конкуренції, тобто виконує регулюючу функцію, то в Україні її повноправними складовими є також деструктивні функції, що творять. Деструктивна направлена на руйнування монопольних структур, що дісталися в спадок від радянської економіки, а що творить - на створення самої конкуренції, тобто розвиток основ ринку, для чого спочатку необхідне створення як самих ринків, так і суб'єктів ринкових відносин. Деструктивна функція здійснюється шляхом дій, направлених на демонополізацію економіки, і тісно пов'язана з іншими напрямками ринкових перетворень. При цьому під демонополізацією економіки розуміється комплекс заходів, зокрема примусових, здійснюваних державою і направлених на зниження рівня монополізації ринків. Проблема демонополізації економіки - дуже актуальна для України. З 380 найбільших промислових підприємств 51,8% є єдиним виготівником певного виду продукції в країні. У господарстві республіки в 1991 р. налічувалося більше 90% монопольних адміністративно-організаційних структур. У зв'язку з цим антимонопольна політика в Україні є невід'ємною складовою частиною програми ринкових перетворень. Саме через вироблення відповідної антимонопольної політики можна знайти баланс між рівнем дроблення власності і рівнем концентрації капіталу, оскільки, з одного боку, “забезпечення стійкого економічного зростання можливе лише на ринковій основі”, а з іншої - “досягнення економічного

зростання і конкурентоспроможності вимагає централізації промислового капіталу, його зрощення з банківським капіталом, формування могутніх виробничих комплексів - крупних національних і транснаціональних компаній, фінансово-промислових груп, холдингових компаній, створення навколо них розгалуженої мережі дочірніх фірм, малих підприємств”.

Основні напрями реалізації антимонопольної політики в Україні визначені Державною Програмою демонополізації економіки і розвитку конкуренції, яка передбачає основні напрями і необхідні кроки по формуванню і розвитку конкурентних відносин в Україні. Ця програма була представлена Кабінетом Міністрів України і схвалена ухвалою Верховної Ради України від 21 грудня 1993 року.

Національний банк України згідно із статутом і законодавством про банки і банківську діяльність контролює наявність грошей в обігу, використання кредитів за цільовим призначенням, дотримання касової дисципліни, правил розрахунків в народному господарстві і інших операцій підприємцями, покладених на банки в умовах ринкових відносин, а також витрачанням засобів з державного бюджету, здійснює емісію грошей і регулює грошові відносини в державі. Крім того, він контролює діяльність комерційних банків, реєструє їх, отримує від них баланси, розрахунки економічних нормативів і іншу звітність, проводить ревізію, вносить пропозиції щодо поліпшення їх діяльності або про закриття.

Муніципальній контроль здійснюють місцеві ради народних депутатів через спеціально створені комісії. Це передбачено Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні». Згідно цього Закону за органами місцевого самоврядування закріплено право здійснення контролю у фінансовій, соціальній і багатьох інших сферах діяльності підприємств і організацій, що знаходяться на їх території.

Відділення власника капіталу від менеджера, керівника цим капіталом, пов'язане з розвитком різноманіття форм власності в Україні привело, як і у всіх розвинених в ринкових відносинах країнах, до появи незалежного аудиторського контролю.

Незалежний аудиторський контроль - це незалежна перевірка бухгалтерської звітності і іншої облікової-звітної інформації про діяльність підприємств з метою підтвердження їх достовірності і законності.

У Україні аудиторський контроль був введений Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. Відповідно до цього закону всі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності і видів діяльності і органи господарської виконавчої влади повинні підлягати аудиторській перевірці.

Розрізняють **власний аудит і аудит згідно із законом**. Власний аудит здійснюється на вимогу зацікавленої сторони або сторін (наприклад, партнерів по компанії). Аудит згідно із законом – аудит, що виконується в терміни, передбачені чинним законодавством.

Необхідність існування аудиту пояснюється перш за все відділенням функції управління від власника і пояснюється наступними причинами:

- складність виконуваних операцій, інформацію про яких власник не може отримати самостійно;
- відсутність можливості роботи з обліковими документами;
- велика ціна стратегічним рішенням, що приймаються власником, для чого необхідна достовірна інформація.

У світовій практиці існує принаймні три концепції, що обґрунтовують необхідність аудиту:

- вимоги існуючого або потенційного інвестора (у тому числі і акціонера);
- необхідність контролю за менеджерами з боку власника;
- стимулює менеджерів до найбільш акуратного ведення обліку.

Аудит - це незалежна перевірка бухгалтерської звітності і іншої облікової-звітної інформації про діяльність підприємств з метою підтвердження їх достовірності і законності.

Мета аудиту – сприяти підвищенню ефективності роботи підприємств і організацій, раціональному використанню матеріальних трудових і фінансових ресурсів в підприємницькій діяльності з метою отримання максимального прибутку.

Основні завдання аудиту:

- перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій і інших документів для встановлення їх достовірності і відповідності проведених господарських і фінансових операцій чинному законодавству;
- виявлення і попередження правопорушень у фінансово-господарській діяльності підприємств;
- реальність отриманих фінансових результатів;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, має рацію. менеджменту, маркетингу, фінансів.

2. Становлення та розвиток аудиту в Україні

Етапи розвитку аудиту в світі:

- рабовласницький і феодалний (зародження аудиту);
- епохи Відродження (відділення від виконавчої влади);
- власне аудит (розвиток податкової системи);
- розвинений ринковий (відділення власника від управління).

З розвитком власне аудиту розширюється сфера супутніх аудиту робіт (послуг). Відповідно до міжнародних нормативів до **супутніх аудиту роботам відносяться**:

- підготовка оглядів, пов'язаних з нефінансовою інформацією (про ефективність функціонування внутрішнього аудиту, комп'ютерного програмного забезпечення обліку);
- аналіз бухгалтерської (фінансовою) звітності;
- виконання узгоджених процедур по окремих рахунках бухгалтерського обліку, балансу (фінансовому звіту) або по бухгалтерській (фінансовою) звітності в цілому; ці процеси можуть стосуватися також нефінансової інформації;
- складання (підготовка) бухгалтерської (фінансовою) звітності (повною або частковою), а також іншій фінансовій і нефінансовій інформації.

На території України і інших країн СНД у складі царської Росії вже в 1811 р. існував державний контроль в особі державного контролера, що входив в раду міністрів на правах міністра, і губернських контрольних палат на місцях. Аудиторська незалежна діяльність не знайшла розповсюдження.

Раніше в колишньому СРСР функціонував тільки державний контроль, який здійснювали Міністерство державного контролю, а потім Комітет народного контролю, а також відомчі органи контролю, контрольно-ревізійні управління міністерств і відомств.

У нових умовах господарювання спочатку аудит стосувався перш за все діяльності спільних підприємств в Україні.

У Україні ширший розвиток аудит отримав з виходом Закону про аудиторську діяльність і створенням Аудиторської палати України і Союзу аудиторів України.

Разом з традиційними супутніми аудиту роботами аудиторські фірми в Україні надають супутні аудиту послуги з приватизації майна, комерціалізації торгівлі, акціонування

підприємств.

3. Відмінність аудиту від ревізії

Предмет аудиту і аудиторських послуг (супутніх робіт) як складених аудиторській діяльності має багато загального з предметом економічного аналізу і ревізії.

Головні завдання економічного аналізу полягають в тому, щоб об'єктивно оцінити виконання плану за основними показниками діяльності підприємства, визначити розміри і характер відхилень фактичних показників від нормативних і планових, зміряти вплив окремих чинників на відхилення, виявити внутрішньогосподарчі резерви розвитку виробництва.

Ці питання стоять і перед аудитом, якщо вивчаються економічні характеристики діяльності підприємства. В цьому випадку предметом аудиту і аналізу є господарські процеси і явища, точніше - кількісні характеристики стану економічних об'єктів - об'єм ресурсів і продукції, прибуток, фінанси.

Предмет ревізії - це ті ж процеси і явища; але вони оцінюються з погляду законності і доцільності. Тому ревізія полягає в документальній перевірці господарських операцій, зіставленні фактичних матеріальних запасів і інших цінностей з показниками бухгалтерського обліку, стрічній перевірці операцій у контрагентів.

Ті ж процедури виконує аудитор, коли оцінює законність і доцільність господарських операцій.

Разом з тим предмет аналізу, ревізії і аудиторської діяльності має істотні відмінності, що свідчить про самостійне існування предмету аудиту. **Головна відмінність** полягає в тому, що аудит виходить за межі аналізу і ревізії. Питання оподаткування, оцінки майна, ефективності систем управління не є об'єктами аналізу і ревізії. Вивчення цих специфічних об'єктів вимагає застосування методів, що не мають нічого спільного з методами цих функцій.

Оскільки аудит і ревізія є способами організації контролю за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів, між ними є багато загального, але є і принципові відмінності.

Відмінність аудиту від ревізії

1. По меті.

Аудит - висловлювання думки з приводу достовірності фінансової звітності; надання послуги, допомога, співпраця з клієнтом.

Ревізія - виявлення недоліків з метою їх усунення і покарання винних.

2. По характеру.

Аудит - підприємницька діяльність. Ревізія - виконавська діяльність, виконання розпоряджень.

3. По основі взаємин.

Аудит - добровільність, здійснення на основі договорів. Ревізія - примусовість, по розпорядженню вищестоящих (або державних) органів.

4. По управлінських зв'язках.

Аудит - горизонтальні зв'язки, рівноправ'я у взаєминах з клієнтом, звіт перед ним.

Ревізія - вертикальні зв'язки, призначення, звіт перед вищестоящою ланкою про виконання.

5. За принципом оплати послуг. Аудит - оплачує клієнт.

Ревізія - оплачує вищестояща ланка або державний орган.

6. По практичних завданнях.

Аудит - поліпшення фінансового положення клієнта, залучення пасивів (інвесторів, кредиторів), допомога і консультування клієнта.

Ревізія - збереження активів, припинення і профілактика зловживань.

7. По результатах.

Аудит - аудиторський висновок - документ, що має юридичне значення для всіх юридичних і фізичних осіб, органів державної влади і управління, органів місцевого самоврядування і судових органів.

Підсумкова частина аудиторського висновку, що містить запис про підтвердження достовірності бухгалтерської (фінансовою) звітності, може бути опублікована.

Ревізія - акт ревізії - внутрішній документ для контролюючого органу, який повинен бути переданий вищестоящому і іншим органам. У акті наголошуються всі виявлені недоліки, включаючи незначні.

4. Види аудиту, его ціль та завдання

Формою і цілі здійснення розрізняють аудит **зовнішній** (незалежний) і **внутрішній** (залежний, тобто підлеглий тій фірмі, в якій він проводиться).

Мета і завдання зовнішнього аудиту відрізняються від контролю на державних підприємствах. У найбільш загальному вигляді мета і завдання останнього полягають в забезпеченні збереження державної власності, економного використання ресурсів, виконання планових завдань, правильності ведення обліку, складання звітності і ін. Метою ж і завданням зовнішнього аудиту є підтвердження, правильності звітності, обліку, оцінка відповідності внутрішнього контролю (аудиту) - політиці, меті діяльності підприємства.

Внутрішній аудит здійснюється в великих акціонерних товариствах, корпораціях. Організаційно це, як правило, комітет аудиторів при раді директорів (раді правління).

По масштабах роботи внутрішній аудит підрозділяють на:

- **загальний** - з усіх питань аудиту фірми (компанії) в цілому;
- **локальний** - по окремих напрямках аудиту (технології, бухгалтерського обліку).

Внутрішній аудит здійснюється по таких напрямках:

- аналіз системи обліку і внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської (фінансовою) і операційної інформації (по окремих статтях витрат, залишків на бухгалтерських рахунках і ін.);
- вивчення економічності і ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- оцінка якості інформації;
- розробка проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розробка фінансових прогнозів.

Зовнішній аудит користується послугами і контролює внутрішніх аудиторів. Внутрішній аудит там, де він створений, є обов'язковим.

Предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних і інших характеристик системи, що знаходяться у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиторської діяльності слід розглядати в двох аспектах: у просторовому, коли йдеться про напрями аудиторської діяльності, і в тимчасовому - коли ці напрями стосуються минулого, сьогодення і майбутнього. Але в кожному випадку оцінюється стан об'єкту аудиту, і погляд на його предмет з погляду простору і часу нічого в принципі не міняє.

Під **об'єктами** аудиторських послуг розуміють окремі або взаємозв'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан

яких може бути оцінений кількісно і якісно.

По вигляду розділяють наступні основні групи **об'єктів аудиторської діяльності**:

- **ресурси**: засоби праці - будови, устаткування і інші предмети праці - сировина, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, запчастини, енергоносії; трудові ресурси; фінансові ресурси; нематеріальні активи;
- **господарські процеси**: економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технології; матеріально-технічне постачання; технічне, енергетичне і господарське обслуговування; основне і допоміжне виробництво; збут продукції, робіт і послуг; забезпечення фінансовими ресурсами;
- **економічні результати діяльності**: об'єм виробництва, фондвіддача, продуктивність праці, собівартість продукції, прибуток, рентабельність;
- **організаційні форми управління**: організаційна структура виробництва і апарату управління;
- **методи управління**: системи стимулювання, внутрішньовиробничий госпрозрахунок;
- **функції управління**: планування (зокрема нормування), облік, контроль, економічний аналіз, регулювання, стимулювання.

За **ознакою складності** розглядають дві групи об'єктів:

- сукупні ресурси і господарські процеси, цілісні системи управління;
- групи ресурсів і господарських процесів, щодо розмежування частини системи управління.

У першому випадку йдеться про вивчення об'єктів, що є глобальними сферами діяльності підприємства.

У другому випадку є на увазі окремі групи і підгрупи ресурсів; виробничий персонал або апарат управління; процеси який-небудь однієї сфери діяльності, наприклад матеріально-технічного постачання, або операції з яким-небудь одним найменуванням матеріалів або постачальником; вдосконалення окремих сторін організаційної структури управління, системи обліку, контролю і ін.

Складність об'єкту поняття відносне. Вона визначається розмірами підприємства, об'ємом виробництва, інтенсивністю господарських операцій, організаційною структурою виробництва, іншими його системними характеристиками. Але з позицій аудиту залежно від складності об'єкту визначають об'єм, характер і термін виконання робіт, склад аудиторської групи, методичні підходи до рішення задачі.

По відношенню об'єктів до сфери діяльності виділяють об'єкти:

- сфери матеріально-технічного постачання;
- основного виробництва;
- допоміжного виробництва;
- збуту;
- господарського обслуговування;
- управління.

Специфіка сфер визначає методи аудиторського вивчення об'єкту.

З погляду часу розрізняють об'єкти, стан яких оцінюється в минулому, справжньому і майбутньому часі.

Минулий стан оцінюється тоді, коли робиться висновок про достовірність бухгалтерської звітності, доцільності і законності господарських операцій, ефективності використання ресурсів.

Справжній стан об'єктів оцінює при перевірці наявність матеріальних цінностей і засобів, тобто на межі аудиту і ревізії, коли роблять висновки про реальний стан

бухгалтерського обліку, системи планування, стимулювання і ін.

Оцінка **майбутнього** стану - результат аудиторського дослідження проблем вдосконалення відповідних сторін системи управління. Пропозиції по поліпшенню організаційних форм виробництва і управління, розширенню інформаційних можливостей бухгалтерського обліку, доданню йому додаткових оперативних якостей, розвитку механізму внутрішньовиробничого госпрозрахунку визначають стан об'єктів, якого можна досягти в майбутньому, якщо здійснити необхідні заходи у відповідних сферах.

Віднесення об'єктів до конкретної групи часто залежить від завдань, які вирішує аудитор.

За ознакою характеру оцінки стану об'єктів розрізняють об'єкти, стан яких оцінюється тільки по кількісних характеристиках; щодо яких можуть бути використані лише якісні оцінки, такі, які вимагають як кількісних, так і якісних оцінок.

Об'єкти першої групи (кількісна оцінка) - це ресурси і економічні результати діяльності. Наявність ресурсів і ефективність їх використання, планові, фактичні, прогнозні показники об'ємів виробництва, собівартості, прибутки не мають в практиці ніяких інших оцінок окрім кількісних.

Об'єкти другої групи (якісна оцінка) – це організаційні форми, методи і функції управління. Спроби оцінити ці об'єкти кількісно - за чисельністю персоналу, витратам на його зміст - не дали позитивних результатів, оскільки стан їх визначають такі істотні характеристики, як динамічність процесів управління, інформаційні можливості обліку, оперативність функції контролю, цілеспрямованість механізму внутрішньовиробничого госпрозрахунку. Природно, можуть бути виключення, але вони не змінюють стан в цілому.

До **третьої групи** об'єктів (кількісна і якісна оцінка) відносяться господарські процеси. Їх можна оцінити кількісно, якщо йдеться, наприклад, про витрати в окремих сферах діяльності, і якісно, якщо йдеться про питання технології виробництва, оптимізацію складу постачальників і покупців.

З погляду тривалості знаходження об'єктів в полі діяльності аудиту виділяють три групи об'єктів: що **постійно** знаходяться в полі аудиторської уваги; об'єкти, по яких проводиться **періодична** аудиторська оцінка; що вимагають **разової оцінки**.

Практично в полі аудиторського впливу можуть постійно знаходитися наступні об'єкти: економічні результати діяльності, окремі процеси і функції управління. Аудиторський вплив виражається в постійному консультуванні підприємства аудиторською фірмою з питань податків, обліку і контролю. Межі постійного консультування можуть бути розширені. Воно може стосуватися також ресурсів, господарських процесів, системи управління і ін. Це залежить від потреб і фінансових можливостей підприємства.

До групи об'єктів періодичної оцінки входять ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності. Підтвердження достовірності бухгалтерської звітності, аналіз фінансово-господарської діяльності, оцінка майна - ці напрями аудиторської діяльності не постійні для підприємства. Необхідність в них виникає періодично і при різних обставинах.

Об'єкти, що вимагають разової оцінки, є об'єктом аудиторської діяльності у зв'язку з необхідністю істотного вдосконалення системи управління на підприємстві або окремих її частин. Це організаційні форми, методи і функції управління, зокрема, розширення інформаційних і оперативних можливостей бухгалтерського обліку, розробка більш цілеспрямованих організаційних структур, розвиток механізму внутрішньовиробничого госпрозрахунку. У кожному такому випадку пропозиції аудитора відкривають нові можливості у сфері управління, дають реалістичну оцінку майбутнього стану цих об'єктів.

Тема 2. Законодавче та нормативне забезпечення аудиту

1. Правові основи аудиторської діяльності

2. Цілі та основні принципи стандартів аудиту

3. Національні стандарти аудиту України

4. Внутрішньофірмові аудиторські стандарти

1. Правові основи аудиторської діяльності

У Україні система нормативного регулювання аудиторської діяльності включає три основні рівні.

Перший (верхній) рівень - Закон про аудит (аудиторській діяльності).

Другий рівень стандарти аудиторської діяльності. Їх основне призначення: встановлення норм аудиту, що однозначно інтерпретуються всіма суб'єктами фінансово-господарської діяльності і перш за все господарським судом.

Третій рівень - документи, необхідні для реалізації стандартів. Ці документи повинні містити зведення по застосуванню стандартів, організації на основі стандартів аудиторської діяльності.

Основним нормативним документом, регулюючим аудиторську діяльність в Україні в даний час є **Закон України** «О аудиторської діяльності» від 22 квітня 1993 року з подальшими змінами і доповненнями.

Закон «О аудиторської діяльності» визначив правові основи здійснення аудиторської діяльності в Україні і направлений на створення системи незалежного фінансового контролю в цілях захисту інтересів власника. Він визначив, що **аудит** - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів і іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам.

Стаття 10 Закону визначає, що проведення аудиту обов'язкове для:

- підтвердження достовірності і повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, суспільств і інших господарських суб'єктів незалежно від форми власності і виду діяльності, звітність яких офіційно обнародується, за вирахуванням установ і організацій, які повністю містяться за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю, а також суб'єктів з річним господарським оборотом в розмірі не більше двохсот мінімальних заробітних плат;

- перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних суспільств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих суспільств і інших фінансових посередників;

- емітентів цінних паперів;

- державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації і інших змінах форми власності;

- збудження питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом;

- у інших випадках, передбачених законами України.

Закон визначив обов'язковість сертифікації і ліцензування аудиторської діяльності. Їх здійснює Аудиторська палата України.

Закон також визначає основи створення Союзу аудиторів України, який має право:

- делегувати своїх представників в Аудиторську палату України і достроково їх відкликати;

➤ порушувати клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати України, делегованих Міністерством фінансів України, Головною державною податковою інспекцією України, Національним банком України, Міністерством статистики України і Міністерством юстиції України;

➤ вносити на розгляд Аудиторської палати України проекти норм і стандартів аудиту.

Союз аудиторів України здійснює професійний захист аудиторів. Створення асоціації аудиторів пов'язане з нападками на них у зв'язку з неможливістю точного прогнозу банкрутства, не розкриттям заплутаних місць в звітах клієнтів, неповним розкриттям недоліків в їх роботі і ін.

Закон також визначає порядок проведення аудиту і надання інших аудиторських послуг, має рацію, обов'язку і аудиторів і аудиторських фірм, обов'язку господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту.

Відповідно до Закону розроблено Положення і Статут аудиторської Палати України. **Головні завдання**, покладені на Аудиторську палату України полягають в сприянні розвитку незалежного аудиту в державі, рішенні на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності, а також сприянні гармонізації особистих ділових якостей аудиторів.

Діяльність незалежних аудиторських фірм державному управлінню не підлягає. Питання, пов'язані з підготовкою, роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Союз аудиторів України.

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію фахівців, що займаються аудиторською діяльністю, затверджує норми аудиторської діяльності, веде реєстр аудиторів і фірм, що здійснюють аудит. Вона функціонує як незалежний самостійний орган на початках самоврядування. Члени палати працюють на громадських засадах.

Рішенням аудиторської Палати України № 73 від 18 грудня 1998, з 1 січня 1999 року введений в дію **Кодекс професійної етики аудиторів України**. У нім описуються правила надання аудиторських послуг, а також фундаментальні принципи етики, яких повинен дотримуватися аудитор. Головним завданням даного Кодексу етики є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їх роботи і задоволення інтересів українського суспільства і держави.

Згідно ухвали Верховної Ради України від 22 квітня 1993 р. №3126-12 "Про порядок введення в дію Закону України "О аудиторської діяльності", ухвали Кабінету Міністрів від 4 травня 1993 р. № 326 (326-93-п) і розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 грудня 1993 р. № 1042-р у складі Інституту підготовки фахівців статистики і ринку створений Національний центр обліку і аудиту України. На нього покладений обов'язок здійснення підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів для всіх галузей господарств України, розробки і видання методичних і навчальних посібників з обліку, аналізу, аудиту і аудиторської діяльності на підставі міжнародної практики і стандартів згідно вимогам ринкової економіки.

Аудит повинні здійснювати аудитори, які можуть працювати самостійно або в аудиторській фірмі. Аудиторські фірми залежно від участі в них аудиторів різних країн можна підрозділити на **національні**, в яких працюють тільки аудитори України, і міжнародні - **спільні** підприємства, в яких беруть участь аудитори різних країн (наприклад, аудиторська фірма "Эрнст энд Янг Україна").

Аудиторська фірма - це організація, що має ліцензію на проведення аудиту. Для здійснення аудиту в аудиторській фірмі повинен бути мінімум один аудитор, що має кваліфікаційний сертифікат. Останній видається на 4 роки особам, які мають стаж роботи аудитором, бухгалтером, економістом, юристом 3 року.

2. Цілі та основні принципи стандартів аудиту

У світовій практиці робота аудитора організовується відповідно до стандартів або норм.

Розрізняють **міжнародні** і **національні** стандарти або нормативи аудиту. Національні у свою чергу підрозділяють на **національні нормативи зовнішнього аудиту** і **національні нормативи внутрішнього аудиту**. Як основа при створенні національних нормативів приймаються міжнародні нормативи. У деяких країнах (наприклад, США), існують нормативи внутрішнього і зовнішнього аудиту.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, а також методологію аудиту. Стандарти визначають базові принципи, яким повинні слідувати всі представники професії. Вони повинні виконуватися незалежно від умов, в яких проводиться аудит. Аудитор, що допускає в своїй практиці відступ від стандарту, повинен бути готовий пояснити причину цього.

Значення стандартів полягає в тому, що вони:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам розуміти процес аудиторської перевірки;
- створюють суспільний імідж професії;
- усувають контроль з боку держави;
- допомагають аудиторів вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Аудиторські стандарти є вагомою підставою в суді для доказу якості проведення аудиту і залежно від того, наскільки відступив аудитор від стандарту, визначається міра відповідальності аудитора.

Всі стандарти мають однакову структуру побудови і містять наступні розділи:

1. Загальні положення;
2. Основні поняття і визначення, використовувані в стандарті;
3. Суть стандарту;
4. Практичні додатки.

У розділі "**Загальні положення**" відбиваються:

- мета і необхідність розробки даного стандарту;
- об'єкт стандартизації;
- сфера застосування стандарту;
- взаємозв'язок з іншими стандартами.

У розділі "**Основні поняття і визначення використовувані в стандарті**" містяться основні терміни і їх коротка характеристика.

У розділі "**Суть стандарту**" формулюється проблема, що вимагає опису, проводиться її аналіз і приводяться методи рішення.

Як **внутрішньофірмові аудиторські стандарти** виступають розроблені провідними фахівцями фірми і перевірені на практиці методики проведення конкретних аудиторських процедур. Такі методики зазвичай аудиторська фірма тримає в строгому секреті, справедливо вважаючи, що методика перевірки, що дозволяє з найменшим ризиком і найменшими витратами часу і сил провести аудиторську перевірку, є "ноу-хау".

Розробкою професійних вимог на міжнародному рівні займається декілька організацій. До їх числа відносяться **Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)**, створена в 1977 р. В рамках цієї організації аудиторськими стандартами займається Міжнародний комітет з аудиторської практики (IAPC), що діє на правах постійного автономного комітету.

Міжнародні аудиторські стандарти в конкретних країнах використовуються по-різному. Австралія, Бразилія, Індія, Голландія, Росія і ін. використовують міжнародні стандарти як базу для розробки власних національних стандартів. Кіпр, Малайзія, Нігерія, Фіджі, Шрі-ланка міжнародні стандарти приймаються повністю і використовуються як національні. У Канаді, Великобританії, Ірландії, США, що мають свої національні стандарти аудиту і міжнародні стандарти приймаються професійними організаціями до уваги.

Міжнародні стандарти не превалюють над місцевими законодавчими і інструктивними матеріалами, що регламентують аудит і надання інших супутніх послуг відносно фінансової інформації в тій або іншій країні.

Крім загальних аудиторських стандартів існують спеціальні стандарти і норми, регулюючі етапи і сфери аудиторської діяльності, це стандарти і норми прогнозів і планів, стандарти етики і т.д.

3. Національні стандарти аудиту України

У Україні органом, що здійснює підготовку і ухвалення аудиторських стандартів, є Аудиторська Палата. Національні стандарти аудиту в Україні ґрунтуються на законодавстві України про аудиторську діяльність і міжнародні норми аудиту, а також професійну термінологію, прийняту в світовій практиці.

Національні стандарти України освітлюють наступні питання діяльності аудитора: **відповідальність** (мета і загальні принципи проведення аудиту фінансової звітності, договір на проведення аудиту, контроль якості аудиторських послуг, документальне оформлення аудиторської перевірки, помилки і шахрайство, перевірка дотримання підприємствами вимог законодавчих і нормативно-правових актів України), **планування, внутрішній контроль, аудиторські докази, використання роботи інших фахівців, аудиторські висновки і звіти, а також нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту.**

Вступна частина.

Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту (МСА 120)

Відповідальність

Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів (МСА 200)

Умови домовленості про аудиторську перевірку (МСА 210)

Контроль за якістю аудиторських послуг (МСА 220)

Документація (МСА 230)

Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства і помилки, допущені під час перевірки фінансової звітності (МСА 240)

Врахування законів та нормативних актів під час аудиторської перевірки фінансових звітів (МСА 250)

Планування

Планування роботи (МСА 300)

Знання бізнесу (МСА 310)

Суттєвість в аудиті (МСА 320)

Внутрішній контроль

Оцінка ризиків та внутрішній контроль (МСА 400)

Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем (МСА 401)

402) Аудиторські міркування щодо суб'єктів господарювання, яким надають послуги (МСА

Аудиторські докази

Аудиторські докази (МСА 500)

- Залишки на початок періоду (МСА 510)
- Аналітичні процедури (МСА 520)
- Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки (МСА 530)
- Аудиторська перевірка облікових оцінок (МСА 540)
- Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації (МСА 545)
- Пов'язані сторони (МСА 550)
- Подальші події (МСА 560)
- Безперервність (МСА 570)
- Пояснення управлінського персоналу (МСА 580)
- Використання роботи інших фахівців
- Використання роботи іншого аудитора (МСА 600)
- Розгляд роботи внутрішнього аудиту (МСА 610)
- Використання роботи експерта (МСА 620)
- Аудиторська думка та звітність аудитора
- Аудиторський висновок про фінансову звітність (МСА 700)
- Порівняльні дані (МСА 710)
- Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти (МСА 720)
- Спеціалізовані сфери
- Аудиторський висновок під час виконання завдань аудиту спеціального призначення (МСА 800)
- Перевірка прогнозованої фінансової інформації (МСА 810)
- Супутні послуги
- Завдання з огляду фінансових звітів (МСА 910)...
- Завдання з виконання погоджених процедур щодо фінансової інформації (МСА 920)

В даний час в Україні розроблені і діють наступні аудиторські стандарти:

- 01-02 Вступний матеріал**
- 01 Вимоги національних нормативів аудиту.
- 02 Основні вимоги до аудиту.
- 03-08 Відповідальність**
- 03 Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності
- 04 Договір на проведення аудиту.
- 05 Контроль якості аудиторських послуг.
- 06 Документальне оформлення аудиторської перевірки.
- 07 Помилки і шахрайство.
- 08 Перевірка дотримання підприємствами вимог законодавчих і нормативно-правових актів України.
- 09-11 Планування**
- 09 Планування аудиту.
- 10 Знання бізнесу клієнта.
- 11 Істотність і її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки.
- 12-13 Внутрішній контроль**
- 12 Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства і ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування
- 13 Аудит в умовах електронної обробки даних.
- 14-22 Аудиторські докази**
- 14 Аудиторські докази.
- 15 Відношення аудитора до початкових залишків по рахунках обліку підприємства при

- першій аудиторській перевірці.
- 16 Аналітичні операції.
- 17 Вибіркова перевірка.
- 18 Аудит облікових оцінок.
- 19 Споріднені сторони.
- 20 Події, які мають істотний вплив на аудиторський звіт і відбуваються після висновку фінансової звітності підприємства і аудиторського висновку.
- 21 Концепція діючого підприємства.
- 22 Інформація, яка надається аудиторіві керівництвом підприємства.
- 23-25 Використання роботи інших фахівців**
- 23 Використання результатів роботи іншого аудитора
- 24 Облік роботи фахівців внутрішнього аудиту.
- 25 Залучення експертів.
- 26-27 Аудиторські висновки і звіти.**
- 26 Аудиторський висновок.
- 27 Інша інформація в документах, які стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства.
- 28-29 Окремі вимоги до аудиторських висновків і звітів**
- 28 Аудиторські висновки спеціального призначення.
- 29 Оцінка перспективної фінансової інформації.
- 30-32 Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту**
- 30 Використання комп'ютерів в області аудиту.
- 31 Вплив системи електронної обробки даних на оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
- 32 Оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежність процедури аудиторської перевірки.

На додаток до стандартів аудиту розробляються конкретні методики і методичні рекомендації, які сприяють поглибленому дослідженню питань аудиторської практики. Так, Аудиторська палата України, в розширення основних положень нормативу 26 «Аудиторський висновок», затвердила методичні рекомендації до нього, які стосуються вимог до перевірки балансу і річної фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності і складання підсумкового аудиторського звіту і висновку аудитора. Методичними рекомендаціями розкривається зміст повноти перевірки первинних документів аудитом, віддзеркалення їх в облікових регістрах; адекватність показників аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку, головної книги, балансу і фінансової звітності на певні звітні періоди, які правдиво відображають фінансово-господарську діяльність суб'єкта підприємництва, повноту і своєчасність сплати державних і муніципальних податків, ліквідність і платоспроможність підприємства, гарантії від банкрутства.

4. Внутрішньофирмові аудиторські стандарти

Внутрішні стандарти аудиту забезпечують єдиний підхід до аудиторської перевірки в даній аудиторській фірмі, який зазвичай включає наступні елементи:

➤ **Визначення цілей угоди.** Кожна аудиторська перевірка повинна ретельно спланувати, щоб забезпечити упевненість в тому, що вона проведена кваліфіковано і професійно, клієнтові надана високоякісна послуга, використання аудиторів було

оптимальним і отримана комерційна вигода.

➤ **Огляд бізнесу.** Перевірка починається із знайомства з клієнтом або доповнення знань про нього. У фірмі постійно відстежуються зміни в законодавстві і професійних стандартах, а також зміни в бізнесі, які мають відношення до клієнтів і аудиторської перевірки.

➤ **Оцінка можливого ризику.** Використовуючи інформацію про клієнта і структурований підхід до виявлення ризику, визначають ризик навмисних і ненавмисних помилок і оцінюють їх значущість.

➤ **Оцінка системи внутрішнього контролю** для розробки стратегії аудиту. На попередній стадії перевірки оцінюється система внутрішнього контролю: спочатку - система контролю за господарською діяльністю, використовувана керівництвом, а потім - система бухгалтерського обліку і контролю. На цій стадії оцінюється лише інформація, необхідна для розробки стратегії перевірки.

➤ **Визначення стратегії аудиторської перевірки.** Узагальнюються приватні оцінки головних ризиків і визначаються необхідні аудиторські процедури. Дається розширена оцінка системи внутрішнього контролю для розробки плану перевірки і **обобщающей** оцінки системи контролю в кінці аудиторської перевірки.

➤ **План незалежних обстежень.** У плані описується суть, застосування і тривалість найбільш ефективних в кожному випадку незалежних обстежень.

➤ **Незалежні обстеження.** Проводяться відповідно до плану. Залежно від оцінки їх результатів до плану вносяться відповідні корективи.

➤ **Завершення аудиторської перевірки.** Складається огляд фінансової звітності і робляться завершальні висновки. Найбільш важливі моменти обговорюються з клієнтом.

➤ **Аудиторський висновок.** Складається відповідно до висновків аудиторської перевірки. Окрім думки про фінансову звітність, клієнтові представляється звіт про результати перевірки. При цьому переслідується мета: дати **обобщающую** оцінку відповідності системи внутрішнього контролю вимогам, що пред'являються, і рекомендації по підвищенню ефективності системи обліку.

Тема 3. Методологія проведення аудиторської перевірки

12. Основні етапи аудиторської перевірки
13. Вивчення умов діяльності підприємства
14. Аудиторський ризик
15. Суттєвість в аудиті
16. Договір на проведення аудиту
17. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства и ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування
18. Аудиторські докази
19. Методологічні основи и приєми аудиторського контролю
20. Планування аудиту
21. Особливості аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних
22. Оформлення результатів проведення аудиту

1. Основні етапи аудиторської перевірки

Процес аудиторської перевірки складається з 5 етапів:

- підготовчий;
- укладення договору на проведення аудиту;
- планування;
- виконання аудиторських процедур;
- завершальний.

На **підготовчому** етапі здійснюються наступні види робіт:

- вивчення умов діяльності підприємства;
- попередня оцінка аудиторського ризику і його компонентів;
- попередній вибір стратегії аудиту і об'єму робіт;
- рішення питань по можливості проведення аудиторської перевірки;
- обмін з клієнтом листами-зобов'язаннями.

На **другому етапі** проводиться укладення договору на проведення аудиту.

На етапі **планування** проводяться наступні види робіт:

- вивчення системи внутрішнього контролю;
- уточнення аудиторського ризику і його компонентів;
- уточнення стратегії проведення аудиту і об'єму робіт;
- розрахунок рівня істотності;
- розробка програми і плану проведення аудиту;
- розрахунок витрат часу на проведення аудиторської перевірки.

На **четвертому** етапі проводиться безпосереднє здійснення аудиторських процедур.

На **завершальному** етапі:

- угруповання виявлених помилок і визначення їх істотності;
- вибір типу аудиторського висновку і формування аудиторського звіту;
- підписання акту прийому-здачі аудиторського висновку.

2. Вивчення умов діяльності підприємства

Аудиторська перевірка підприємства повинна починатися з ретельного вивчення умов його функціонування як з погляду зовнішніх, так і внутрішніх чинників. Оцінка функціонування підприємства в зовнішньому середовищі проводиться відповідно до вимог національного нормативу аудиту №10 «Знання бізнесу клієнта» і передбачає вивчення наступних питань.

Статутна діяльність. Головні цілі функціонування підприємства і засобу їх досягнення

формулюються в його статуті, тому аудиторську оцінку статутної діяльності необхідно здійснювати в двох напрямках. **По-перше**, слід оцінити сам статут з погляду повноти закладених в нім можливостей розвитку підприємства в ринкових умовах. Доцільна диверсифікація виробництва, орієнтація на вкладення засобів в рентабельні сфери діяльності, можливості їх інвестування і залучення до своєї діяльності внутрішніх і зарубіжних інвесторів, межі економічної самостійності - всі ці і інші концептуальні питання визначають ефективність функціонування підприємства і тому складають його стратегію. **По-друге**, необхідно оцінити принципові напрями фактичної діяльності підприємства з погляду узгодженості їх із статутом. Істотні відхилення від нього, так звана нестатутна діяльність, пов'язана з тими або іншими намірами і причинами, може принести підприємству велику шкоду аж до його ліквідації.

Конкурентоспроможність продукції. Уявлення щодо конкурентоспроможності продукції дає інформація про об'єми виробництва і реалізації, залишки продукції на складах, ціни, по яких вона продається, стабільність покупців.

Організація маркетингу. Ознайомлення аудитора з сучасним станом організації маркетингу є по суті продовженням вивчення питання про конкурентоспроможність продукції. Наявність на підприємстві інформації про ринок продукції, порівняння якісних і цінових характеристик своєї продукції з характеристиками продукції інших підприємств дає аудиторіві можливість оцінити зусилля в справі організації маркетингу.

Оновлення продукції. Об'єктами аудиторської оцінки повинні бути, по-перше, характеристики продукції, які визначають споживну вартість, отже, і її ціну; по-друге, характеристики, які визначають її **ресурсоемкість** і собівартість; по-третє, своєчасність виготовлення пробних зразків і впровадження їх у виробництво.

Взаємини з постачальниками і покупцями. Аудитор оцінює склад постачальників з погляду стабільності, надійності, тобто своєчасності постачання, цін і транспортних витрат. Окремо оцінюється своєчасність розрахунків підприємства з постачальниками. Аналогічно здійснюється оцінка **взаємин з покупцями**.

Власні грошові кошти і кредити. Оцінка дозволяє встановити співвідношення об'ємів власних і повернутих грошових коштів, визначити таким чином фінансову політику підприємства. В умовах, коли плата за кредит істотно зростає і набуває всього більшого значення в собівартості продукції, дуже важливо підвищити питому вагу власних грошових коштів в їх загальному об'ємі. Це може бути досягнуто шляхом підтримки доцільних співвідношень в їх використанні на розвиток виробництва і споживання.

Економічні показники. Можливості підприємства не тільки вижити в зовнішньому середовищі, але і досягти значного соціально-економічного розвитку залежать від ефективності використання всіх видів ресурсів. Тому сучасний стан і перспективи розвитку економіки визначаються системою показників, в яку входять перш за все продуктивність праці, фондоддача, стан запасів сировини і матеріалів, собівартість продукції, прибуток, рентабельність. Вони і повинні бути об'єктами аудиторської оцінки.

Довіра до підприємства. Конкурентоспроможність продукції, оптимальний склад постачальників і покупців, стійкий фінансовий стан і високі економічні результати діяльності підприємства - всі ці характеристики визначають можливість стабільного функціонування в зовнішньому середовищі.

Стан і перспективи функціонування підприємства оцінюються аудитором практично у всіх випадках. Самостійне значення оцінка має тоді, коли він здійснює перевірку з метою підтвердження стійкості фінансового стану підприємства, його надійність з погляду можливостей своєчасного відвантаження необхідних покупцеві об'ємів продукції або виконання відповідних послуг. Такі роботи виконуються при необхідності представлення

аудиторського висновку банкам, можливим інвесторам, іншим підприємствам і установам.

Оцінка дається шляхом порівняння напрямів статутної і фактичної діяльності, досягнутих економічних результатів з плановими, **середнеотраслевими**, минулих звітних періодів, результатами аналогічних підприємств.

Можливості ефективного функціонування в зовнішньому середовищі залежать від зусиль всіх ланок підприємства, які повинні бути направлені на раціональне використання ресурсів, підвищення об'ємів виробництва, отримання прибули, достатньою для його соціально-економічного розвитку.

Об'єднання і напрям всіх зусиль на досягнення головної, стратегічної мети здійснюються системою управління. Її цілеспрямованість, динамічність, здатність реагувати на постійну зміну обставин як на самому підприємстві, так і в зовнішньому оточенні, - все це визначає виняткову роль управління в загальному процесі функціонування. Саме тому аудитор повинен ознайомитися із загальним **станом системи внутрішнього управління**, якщо він вирішує інші, не пов'язані з нею задачі, або вивчити її досконально, якщо об'єктом аудиту є безпосередньо система управління або такі окремі її частини, як організаційна структура апарату, функції, економічний механізм управління.

Організаційна структура. При вивченні і оцінці організаційної структури необхідно відповісти на наступні основні питання:

- чи узгоджується організаційна структура з внутрішньою структурою підприємства;
- наскільки повно створює вона умови для концентрації необхідної сукупності функцій управління в центрах ухвалення рішення і відповідальності;
- як здійснюється її орієнтування на меті керованого об'єкту;
- чи створені умови для чіткого розмежування відповідальності за досягнення мети між підрозділами апарату управління.

Функції управління. Об'єктами аудиторської оцінки повинні бути наступні основні питання:

- раціональність розподілу функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання між апаратом управління і виробничими підрозділами, з одного боку, і відділами самого апарату - з іншою;
- тіснота взаємозв'язків між окремими функціями;
- рівень забезпеченості нормативною, плановою, обліковою і аналітичною інформацією;
- спадкоємність результатів, зокрема інформаційного характеру, які формуються в системах стратегічного, поточного і оперативного управління шляхом виконання функцій;
- рівень дублювання функцій в різних підрозділах підприємства.

Нераціональний розподіл функцій знижує можливість впровадження узгоджених між собою систем планування і матеріального стимулювання, планування і обліку, контролю і т.д. Це негативно впливає на полягання справ перш за все в тих ключових питаннях оперативного управління, які пов'язані з контролем і регулюванням відхилень фактичних витрат матеріалів, палива, заробітної плати від поточних норм їх використання в центрах формування витрат і відповідальності.

Організаційна структура апарату управління за своєю суттю статична, вона лише є оболонкою, яка наповнюється конкретним змістом. Таким змістом і є функції, які додають системі управління необхідну динамічність. Їх цілеспрямованість визначає рівень динамічності, а також наслідки, витікаючі з цього. У цьому розумінні вони складають основний потенціал цілісної системи управління, тому повинні бути об'єктом глибокого вивчення і докладної оцінки.

Економічний механізм управління. У найбільш загальному розумінні економічний

механізм внутрішньовиробничого управління - це такі важелі, за допомогою яких забезпечується досягнення економічної мети підприємства. У реальній практиці він включає сукупність економічних методів впливу на трудові колективи, яка:

- узгоджується з цілями, які відносяться до їх компетенції;
- сприяє повнішому прояву системних властивостей і можливостей кожного підрозділу на шляху досягнення мети;
- складає органічну частину повного господарського розрахунку підприємства, який об'єднує і регулює зовнішня і внутрішня сфери його економічних відносин.

У системі внутрішньовиробничого управління ці завдання вирішуються за допомогою методів планування, матеріального стимулювання, госпрозрахункової відповідальності.

Планові показники підрозділів є змістовною характеристикою цілей, які повинні бути ними досягнуті. Вони визначають загальний напрям економічної діяльності і конкретні шляхи її здійснення, спонукають колективи до реалізації цілей.

Реально сприяє реалізації цілей система матеріального стимулювання. Вона визначає особисту зацікавленість працівників різних категорій у виконанні планів виробництва, підвищенні продуктивності праці, раціональному використанні ресурсів.

Планування і стимулювання істотно доповнюються системою госпрозрахункових санкцій. Вона спонукає колективи в повному об'ємі і своєчасно виконувати взаємні зобов'язання, конкретизує відповідальність, підсилює значення матеріального чинника в організації виробництва. Ці три методи складають механізм внутрішньовиробничого управління, тому вони повинні взаємодіяти один з одним для досягнення мети.

Основні джерела інформації про підприємство:

- Обговорення з працівниками управління, зустрічі з вищим керівництвом і з виконавчим персоналом, бесіди з менеджерами і персоналом, не пов'язаним з веденням обліку, дозволяють отримати інформацію «з перших рук».
- Відвідини і огляд основних ділянок, виробничих одиниць, складів, що дозволяє своїми очима переконатися в наявності і збереженню активів, мати уявлення про умови виробництва.
- Зовнішні і внутрішні звіти і публікації. До зовнішніх відносяться: загальний і професійний періодичний друк; аналітичні звіти по галузі; показники основних конкурентів і середньогалузеві показники; державне і податкове законодавство і регулювання; офіційні заяви. До внутрішніх відносяться: фінансові звіти; щомісячна фінансова інформація; протоколи засідань ради директорів, правління, дирекції, акціонерів; звіти керівників, зокрема бюджету, прогнози, проекти; внутрішні звіти аудиторів, консультантів; інструкції за процедурами, політикою усередині фірми.

Слід ознайомитися з історією розвитку підприємства, видами діяльності і обліковою політикою попередніх років, вивчити спеціальну літературу, зустрітися з аудитором клієнта.

Дуже важливо отримати інформацію про політику підприємства в різних областях. Слід дізнатися ступінь відповідальності і прав керівників різних рівнів, визначити коло, мають право міняти політику підприємства осіб.

Одне з найбільш важливих питань, яке потрібно з'ясувати на цьому етапі роботи, - визначення зв'язаних і асоційованих з підприємством сторін. П(С) БУ 2 «Баланс» під **зв'язаними сторонами** розуміють підприємства, відносини між якими передбачають можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати істотну дію на ухвалення фінансових і оперативних рішень іншою стороною. Інформація про них повинна бути розкрита, якщо вона є істотною: повинні бути описані природа і об'єм операцій, здійснюваних сторонами, а також їх взаємозаборгованість. Такими операціями можуть бути операції купівлі-продажу між філіалом і головним підприємством, обмін устаткуванням між

дочірніми підприємствами і філіалами, позики і фінансова допомога і ін., а також операції з найважливішими покупцями і постачальниками.

Зібравши необхідну інформацію, аудитор повинен вирішити, чи необхідне залучення для консультацій з окремих питань фахівців (юристів, фахівців з податків, технології і т.п.).

3. Аудиторський ризик

Загальний аудиторський ризик згідно національного нормативу аудиту № 12 «Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства і ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування» включає:

- власний ризик;
- ризик контролю;
- ризик виявлення.

Власний ризик є всіма помилками, неточностями, які можуть бути допущені в результаті діяльності підприємства. Ризик виникнення таких помилок пов'язаний з дією різних чинників, як зовнішніх, так і внутрішніх, часто безпосередньо прямо не пов'язаних з підприємством-клієнтом (це інфляція, конкуренція, безробіття і т.д.), а також наступних обставин:

- ринком збуту продукції;
- загальною організацією і структурою підприємства;
- політикою управління і господарювання;
- кадровою політикою і штатами;
- кваліфікацією працівників і неналежного виконання ними своїх обов'язків.

Власний ризик оцінюється аудитором ще на підготовчій, початковій стадії аудиту, коли він тільки знайомиться з діяльністю підприємства, умовами його роботи, структурою і організацією управління, місцезнаходженням його складових частин і іншими питаннями.

Ризик контролю - побоювання того, що недостовірна інформація не буде виявлена або своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю.

Ризик контролю складається з двох компонентів: **ризик системи бухгалтерського обліку і ризику системи внутрішнього контролю.**

Ризик системи бухгалтерського обліку полягає вірогідності того, що припускається помилок або обману в результаті документування господарських операцій, неправильного віддзеркалення їх в регістрах бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Це означає, що система обліку є неефективною, не повністю надійною. Для оцінки величини ризику системи бухгалтерського обліку вивчається:

- найбільш господарські операції (звичайні), що часто повторюються, і виділяються **незвичайні, нетрадиційні, надзвичайні операції і причини, що викликали їх;**
- система бухгалтерського обліку, вживана на підприємстві, і процес ведення обліку і складання звітності;
- склад і кваліфікація працівників бухгалтерії, особливо головного бухгалтера, а також посадові інструкції і розподіл функціональних обов'язків між обліковим персоналом;
- факти виявлення помилок і неточностей в системі бухгалтерського обліку, виявлених попередньою аудиторською перевіркою, що знижує довіру до системи бухгалтерського обліку і збільшує ризик.

Існують статті активів і пасивів балансу, які представляють особливу зону ризиків, тобто по яких вірогідність помилки або обману більша, ніж по решті статей або показників. До статей високого ризику можна віднести, наприклад, такі: "Каса", "Розрахунковий рахунок", "Матеріальні запаси", "Дебітори", "Кредитори", "Нематеріальні активи" і т.д. По цих статтях

аудиторська перевірка повинна бути проведена ретельніше, особливо при низькій оцінці загальної ефективності системи обліку.

Все ж таки, навіть якщо система є надійною по своєму пристрою, вона може бути неповноцінною в своєму функціонуванні.

У основу оцінки ефективності дії системи внутрішнього контролю покладено припущення аудитора, що існуюча система внутрішнього контролю не зможе виявити допущені істотні помилки в системі бухгалтерського обліку або не зможе їм запобігти.

Аудитор оцінює такі **складові частини внутрішнього контролю** (заздалегідь визначивши його спрямованість і вплив на систему бухгалтерського обліку і якість складання фінансової звітності):

- організаційну систему - розділення обов'язків між керівництвом підприємства, кваліфікація і компетентність штату, виконання обов'язків, а також взаємного контролю за роботою управлінського персоналу;
- систему документації і інформації - правильність документального оформлення господарських операцій, віддзеркалення їх в облікових регістрах; дослідження шляху проходження документа з моменту отримання дозволу здійснення господарській операції і його складання до здачі в архів; попередня нумерація бланків документів і т. д.; можливість швидкого пошуку необхідної інформації, проведення аналізу наявної інформації і використання отриманих даних для ухвалення управлінських рішень; контроль за можливим допущенням неточностей або виявленням помилок;
- матеріальні засоби захисту - наявність спеціально обладнаних приміщень, надійних стін, дверей, сейфів, огорож, сигналізації, охорони, вказівних знаків, що дає певну гарантію збереження активів підприємства (запасів товарно-матеріальних цінностей, готової продукції, грошових коштів в касі); застосування системи кодів, паролів і інших засобів несанкціонованого доступу до інформації на персональних автоматизованих робочих місцях;
- штат - політика підприємства відносно кваліфікації і компетентності фахівців; процедура прийому на роботу (краще на конкурсній основі); заходи щодо підвищення кваліфікації персоналу; розмір оплати праці; перевірка виконання покладених обов'язків;
- систему спостереження - заходи по перевірці дієвості системи контролю, що припускає її безперервну дію, **приспосаблюваність** до виниклих ситуацій, актуалізація завдань і проблем, які повинен вирішити внутрішній контроль, наприклад, із зміною стратегії подальшої діяльності підприємства-клієнта.

Ризик виявлення означає, що істотні помилки можуть залишитися не виявленими в ході аудиторської перевірки. Це та частка погрішності в проведенні аудиторської перевірки, яку аудитор може собі дозволити при системах обліку і внутрішнього контролю, що склалися на підприємстві-клієнті, при дотриманні умови якості проведення робіт і відповідності їх встановленим аудиторським нормативам.

Ризик контролю і власний ризик не залежать від аудитора. На відміну від цих двох складових частин аудиторського ризику ризик виявлення є результатом проведення аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тобто він визначає ступінь якості, рівня його діяльності.

Ризик виявлення складається з **ризиків аналітичного огляду і ризиків неефективності тестового контролю.**

Визначений таким чином на підготовчому етапі аудиторський ризик не є величиною постійної. Його значення може змінюватися, коректуватися в ході проведення аудиторської перевірки. Тобто може збільшуватися число аудиторських процедур, змінюватися напрям

аудиторської перевірки, коректуватися план роботи.

Найбільш загальна модель розрахунку аудиторського ризику полягає в наступному:

$$AP = PY \times PK \times PB$$

де:

AP - аудиторський ризик;

PY - ризик системи обліку;

PK - ризик системи внутрішнього контролю;

PB - ризик виявлення помилок аудитором.

Методика розрахунку аудиторського ризику має ряд важливих моментів:

- аудитор не може повністю довіряти системам обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. У такому разі ризик системи обліку або внутрішнього контролю зводиться до нуля ($PY = 0$, $PK = 0$), а це означає, що і загальний аудиторський ризик, виходячи з формули, буде рівний нулю, чого не може бути, оскільки кожна аудиторська перевірка супроводжується певним ризиком;
- аудитор не може дозволити собі встановити високий рівень ризику виявлення (наприклад, більше 50 %) при високих ризиках систем обліку і внутрішнього контролю, оскільки в цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також дуже високий (більше 5 %), чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься проведеною не належним чином. Наприклад: $AP = PY(0,8) \times PK(0,9) \times PB(0,5) = 0,36$;
- аудиторська перевірка вважатиметься проведеною на належному рівні, якщо аудитор встановить низький ризик виявлення (0,01) при повній недовірі до систем обліку і внутрішнього контролю клієнта. Так, $AP = PY(1,0) \times PK(1,0) \times PB(0,01) = 0,01$.

З урахуванням приведеної вище загальної моделі аудиторського ризику і того, що ризик виявлення, як вже наголошувалося, складається з ризику тестового контролю і ризику аналітичного огляду, розрахунок може бути представлений в наступному вигляді:

$$AP = PY \times PK \times PAO \times PT$$

де:

PAO - ризик аналітичного огляду;

PT - ризик тестового контролю.

Для практичного застосування було розроблено чотири підходи до визначення ризику виявлення:

- мінімальний ризик - у разі, коли система контролю клієнта заздалегідь була оцінена аудиторською фірмою як ефективна і аудитор покладається на неї;
- низький ризик - у разі, коли система внутрішнього контролю клієнта була оцінена аудиторською фірмою як ефективна, але аудитор не покладається повністю на неї, плануючи детальні процедури, достатні для виявлення можливих значних помилок;
- середній ризик - у разі, коли система внутрішнього контролю клієнта була оцінена аудитором як неефективна і аудитор планує детальні процедури;
- високий ризик - у разі відсутності системи внутрішнього контролю клієнта планується практично суцільна перевірка.

4. Суттєвість в аудиті

Основною метою аудиту є встановлення достовірності бухгалтерської звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій нормативним актам, що діють в Україні. Аудиторські організації в ході проведення перевірок не повинні встановлювати достовірність звітності з абсолютною точністю, але зобов'язані встановити її достовірність у всіх істотних відносинах. Під достовірністю **бухгалтерської звітності у всіх істотних відносинах розуміється** такий ступінь точності показників

бухгалтерської звітності, при якій кваліфікований користувач цієї звітності виявляється в змозі робити на її основі правильні висновки і ухвалювати правильні економічні рішення. Істотність інформації - це її властивість, яка робить її здатною впливати на економічні рішення розумного користувача такої інформації.

Аудитор зобов'язаний приймати до уваги дві сторони істотності в аудиті: якісну і кількісну. З якісної точки зору аудитор повинен використовувати свою професійну думку для того, щоб визначити, носять або не носять істотний характер відмічені в ході перевірки відхилення порядку здійснених економічним суб'єктом фінансових і господарських операцій від вимог нормативних актів, що діють в Україні. З кількісної точки зору аудитор повинен оцінити, чи перевершують окремо і в сумі виявлені відхилення (з урахуванням прогнозованої величини невідмічених відхилень) кількісний критерій - рівень істотності.

Під **рівнем істотності** розуміється те граничне значення помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якої кваліфікований користувач цієї звітності з великим ступенем вірогідності перестане бути в змозі робити на її основі правильні висновки і ухвалювати правильні економічні рішення.

Встановлення порядку визначення рівня істотності системи базових показників аудиторською організацією.

При знаходженні абсолютного значення рівня істотності за основу беруться найбільш важливі базовими показники бухгалтерської звітності показники. Ці показники визначаються аудиторською організацією самостійно, оформляються документально і використовуються постійно.

Підставою для **зміни** системи базових показників і порядку знаходження рівня істотності можуть служити:

- зміни законодавства в області бухгалтерського обліку і оподаткування, що зачіпають порядок визначення статей балансу або базових показників бухгалтерської звітності;
- зміни законодавства в області аудиту, що встановлюють вимоги до методів визначення рівня істотності;
- зміна аудиторській спеціалізації аудиторської організації;
- значна зміна складу економічних суб'єктів, що підлягають аудиту, з погляду їх приналежності до інших галузей виробництва або іншого роду діяльності;
- зміна керівництва аудиторської організації.

Для знаходження рівня істотності використовують наступну таблицю:

Найменування базового показника	Значення базового показника бухгалтерської звітності економічного суб'єкта	Частка %	Значення, вживане для знаходження рівня істотності
Балансовий прибуток підприємства		5	
Валовий об'єм реалізації без ПДВ		2	
Валюта балансу		2	
Власний капітал (підсумок 4 розділи балансу)		10	
Загальні витрати підприємства		2	

Порядок розрахунку рівня істотності:

- за підсумками року, що перевіряється, заповнюється колонка 2 таблиці;

- у четверту колонку заносяться значення відповідних доль показників;
- якщо які-небудь значення сильно відхиляються у велику і (або) меншу сторону від інших, то такі значення відкидаються;
- по 4 колонці розраховується середня величина;
- середня округляється, але так, щоб після округлення її значення змінилося б не більше ніж на 20% в ту або іншу сторону від середнього значення. Дана величина і є єдиним показником рівня істотності.

У міжнародній практиці проведення аудиту поняттю **істотності** відповідає поняття **матеріальності**. Існує декілька способів визначення рівня матеріальності, які розрізняються для публічних компаній і непублічних.

Для публічних компаній, акції яких звертаються на ринку цінних паперів, матеріальність розраховується як величина з інтервалу 5-10% від вибраного критичного показника, як який найчастіше береться нерозподілений прибуток звітного періоду.

Для решти всіх компаній (непублічних) існує **три методи визначення матеріальності**:

- 2% від оборотних активів або від статутного капіталу;
- 10% від нерозподіленого прибутку звітного періоду;
- 3-0,5% від виручки від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг, використовуючи «змінну шкалу».

«Змінна шкала» представляє співвідношення показника виручки від реалізації продукції і чинника, на який повинен бути скоректований цей прибуток. Коректуючий чинник визначається статистичними методами на основі закону рівномірного розподілу.

Виручка від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг (млн. дол.)	Коректуючий чинник
0,5	0,03
0,6	0,025
0,7	0,023
0,8	0,02
0,9	0,018
1	0,017
2	0,016
6	0,015
10	0,012
15	0,011
30	0,009
50	0,008
100	0,007
300	0,006
1000 і більш	0,005

Наприклад, якщо виручка від реалізації продукції непублічної компанії в звітному році склала 12 500 000 дол., то матеріальність визначатиметься як $12\ 500\ 000 \times 0,011 = 137\ 500$ дол.

Окремі спотворення можуть не мати, а вся сукупність спотворень – мати істотний характер. Якщо сукупність спотворень не має істотного характеру і якісні розбіжності відмічених відхилень порядку ведення обліку і підготовки звітності економічного суб'єкта від вимог відповідних нормативних документів по професійній думці аудитора є неістотними, аудитор має право зробити висновок про те, що звітність економічного суб'єкта, що перевіряється, є достовірною у всіх істотних відносинах. Якщо одна з цих умов порушується, то аудитор зобов'язаний зробити висновок про те, що звітність економічного суб'єкта, що

перевіряється, в істотних відносинах не може бути визнана достовірною. Якщо спотворення в сукупності близькі до рівня істотності або є розбіжності порядку ведення і підготовки звітності економічного суб'єкта з вимогами відповідних нормативних документів, але розбіжності, проте, однозначно не можуть бути визнані істотними, аудитор, використовуючи свою професійну думку, зобов'язаний узяти на себе відповідальність і ухвалити рішення про те, зробити чи ні в даній ситуації висновок про істотні порушення в бухгалтерській звітності, що перевіряється, або зробити висновок про необхідність включення відповідних обмовок в аудиторський висновок. При цьому для уточнення ситуації може потрібно проведення додаткових аудиторських процедур.

5. Договір на проведення аудиту

Зміст договору на проведення аудиту визначений в національному нормативі аудиту №4. Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Укладенню договору може передувати обмін листами між аудитором і клієнтом. Лист-пропозицію аудитора підтверджує його згода з поставленим завданням, і масштабом аудиту і може містити положення, які стосуються меж відповідальності аудитора перед клієнтом, форми надання звіту аудитора і його висновків, і інші моменти, щодо яких аудитор вважає необхідним домовитися до початку перевірки. Відсиланню листа-пропозиції може передувати етап обстеження об'єкту аудиту з метою визначення об'ємів роботи.

Зміст договору на проведення аудиту може бути різним залежно від конкретних обставин, проте існує ряд моментів, які у будь-якому випадку повинні знайти відображення в договорі.

Обов'язково в договорі повинні бути обумовлені наступні положення:

- мета аудиту;
- масштаб аудиту, включаючи посилання на чинне законодавство, нормативи (поняття масштабу аудиту включає необхідний об'єм і глибину перевірки; склад, кількість, об'єм аудиторських процедур);
- можливість доступу до будь-яких записів, документації і іншої інформації, замовленої у зв'язку з аудитом;
- відповідальність керівництва підприємства, яке перевіряється, за надану аудиторам інформацію (у разі потреби обмовляється вимога про отримання від керівництва підприємства письмового підтвердження, що стосується наданої інформації);
- умови відповідальності за початкові залишки при перших проведеннях аудиту або якщо попередні перевірки виконувалися іншим аудитором;
- вказівка на те, що у зв'язку з рівнем істотності перевірки і іншими властивими аудиту обмеженнями існує можливість, навіть вірогідність того, що будь-які істотні помилки можуть залишитися не знайденими;
- форма, в якій замовникові буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (об'єм і склад переданою замовникові документації).

Крім того, в договорі можуть бути включені такі пункти:

- угоди, які стосуються планування аудиту;
- угоди, які стосуються залучення до перевірки інших аудиторів і фахівців інших областей по деяких аспектах аудиту;
- угоди, які стосуються залучення до перевірки внутрішніх аудиторів і іншого персоналу клієнта;
- порядок розрахунків за виконання робіт аудиту;
- будь-які можливості обмеження аудиторського зобов'язання;

- посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором і клієнтом.
- У розділі "Особливі умови" указуються питання, які сторони в договорі вважають необхідними звести наклеп і які не знайшли відображення в попередніх розділах договору. Зокрема, обмовляються наступне:
- умови відмови виконавця від продовження робіт на будь-якому етапі їх виконання;
 - умови продовження терміну виконання робіт;
 - порядок рішення суперечок за даним договором.

6. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства и ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування

Підходи до оцінки аудитором системи внутрішнього контролю на підприємстві викладені в національних нормативах аудиту №12 «Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства і ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування» і №13 «Аудит в умовах електронної обробки даних».

Під **системою внутрішнього контролю** на підприємстві розуміють всі внутрішні правила і процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети - забезпечення (у межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження і раціонального використання активів підприємства, запобігання і викриття фальсифікацій, помилок, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації.

Система внутрішнього контролю включає **контролююче середовище** і специфічні **заходи** контролю.

До чинників середовища контролю відносяться:

- діяльність керівництва (власників) клієнта;
- політика і методи керівництва;
- організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління і відповідальності;
- управлінські методи контролю, зокрема кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків;

Специфічні заходи контролю включають:

- періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків;
- перевірку арифметичної точності записів;
- контроль умов функціонування і використання комп'ютерних інформаційних систем, зокрема підтримка контролю над періодичними змінами комп'ютерних програм, доступ до бази інформаційних даних;
- введення і перевірку контрольних рахунків і перевірочних облікових реєстрів по рахунках;
- порядок проходження і затвердження документів (графік документообігу);
- зіставлення прийнятих внутрішніх правил з вимогами законодавчих актів і зовнішніми джерелами інформації;
- порівняння загальної суми наявних грошових коштів, вартості цінних паперів і товарно-матеріальних запасів із записами в облікових реєстрах;

- порівняння і аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового плану (прогнозу).

Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю разом з оцінкою властивого ризику і ризику невідповідності функціонування внутрішнього контролю разом з розглядом інших обставин дадуть можливість аудиторіві:

- з'ясувати для себе види потенційного істотного спотворення, які можуть трапитися у фінансових звітах;
- визначити чинники, які впливають на ризик існування істотних помилок;
- запланувати необхідні аудиторські процедури.

Під час вивчення систем обліку і внутрішнього контролю і планування аудиту аудитор повинен отримати знання і уявлення про структуру обліку і внутрішнього контролю, а також порядку їх функціонування.

Аудиторіві необхідно здійснити дослідження і отримати відомості про середовище контролю, яке дасть йому можливість правильно оцінити політику внутрішнього контролю власників підприємства і керівництва, їх обізнаність із заходами, які проводяться на підприємстві щодо внутрішнього контролю, усвідомлення ними важливості цих заходів для підприємства. Показником оцінки системи внутрішнього контролю служить оцінка ризику невідповідності внутрішнього контролю. Ризик оцінюється як **значний**, якщо системи обліку і внутрішнього контролю неефективні або проведення оцінки ефективності систем обліку і внутрішнього контролю вимагає великих витрат, чим це може принести користь. Ризик оцінюється як **незначний**, якщо аудитор зробить висновок, що процедури перевірки з метою отримання знання і уявлення про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю свідчать про доцільність і ефективність внутрішньої політики підприємства і вони відповідають окремим затвердженням фінансової звітності.

7. Аудиторські докази

Проведення аудиту полягає в отриманні певної кількості аудиторських доказів.

Під **аудиторським доказом** слід розуміти інформацію, яка підтверджує правильність відображених в обліку даних або даних, отриманих під час фактичної перевірки стану контрольованого об'єкту, яку відбирає аудитор в процесі контрольних дій для видачі замовникові висновку про достовірність представленої звітності і правильності віддзеркалення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із зміною стану об'єктів, що перевіряються.

При підготовці аудиторських доказів аудитор, як правило, не вивчає всю наявну в його розпорядженні інформацію, а визначає основоположні елементи, що характеризують стан об'єкту, що перевіряється. Цим аудитор відрізняється від ревізора. Проте отримані їм дані дозволяють зробити висновки про стан об'єкту перевірки з допустимою величиною ризику щодо повноти підтвердження достовірності даних.

Тести систем контролю - це тести, які виконуються для отримання аудиторських доказів відповідності структури і ефективності функціонування систем обліку і внутрішнього контролю.

Процедури перевірки на істотність - це перевірки, які виконуються для отримання аудиторських доказів з метою виявлення істотних спотворень у фінансовій звітності. Вони дозволяють оцінити розмір достатності і приналежності аудиторських доказів, отриманих шляхом таких процедур, разом з будь-якими даними, отриманими в результаті тестів систем контролю, для обґрунтування **затверджень фінансової звітності**.

Затвердження фінансової звітності - це твердження керівництвом, або ясно висловлене, або втілені у фінансовій звітності. Вони можуть бути розділені на такі категорії:

- **наявність**: актив або пасив існує на конкретну дату;
- **мас рацію і обов'язки**: актив або пасив належить підприємству на певну дату;
- **факт події**: факт того, що була здійснена операція або подія, пов'язана з підприємством в конкретний період:
 - **повнота**: не існує не відображених в обліку активів, пасивів, істотних операцій або подій або інших нерозкритих позицій;
 - **оцінка**: оцінка активів і пасивів зроблена правильно і вони відображені у всіх істотних аспектах в обліку за правильною вартістю;
 - **вимірювання**: операція або інша подія в повному об'ємі відображена в обліку, а надходження і витрати відображені у відповідному періоді;
 - **уявлення і розкриття**: позиція фінансової звітності розкрита, класифікована і описана з правилами її підготовки.

Аудитор отримує аудиторські докази шляхом застосування однієї або декілька з вказаних нижче процедур:

- перевірки;
- спостереження;
- опиту і підтвердження;
- підрахунку;
- аналітичних процедур.

Перевірка складається з вивчення бухгалтерських реєстрів, документів або матеріальних активів.

Спостереження полягає в спостереженні процесу або процедури, яка виконується іншими особами, наприклад, спостереження аудитора згідно підрахунку товарно-матеріальних запасів працівниками компанії або за виконанням процедур контролю, після яких не залишається ознак їх проведення з погляду аудиту.

Опит полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства або поза його межами. Опит можуть варіювати від формальних письмових запитів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опит можуть дати аудиторіві інформацію, якій він раніше не володів, або підтверджуючі аудиторські докази. **Підтвердження** полягає в отриманні аудитором підтверджуючої інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає прямого підтвердження сум дебіторської заборгованості шляхом спілкування з боржниками підприємства.

Підрахунок полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному проведенні підрахунків.

Аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, або відхиляються від показників, які очікуються.

Зміст аудиторських доказів залежить від способів їх отримання. У одному випадку аудитор проводить незалежну процедуру виявлення стану об'єкту контролю, внаслідок чого отримує об'єктивну і повну його характеристику (прямі докази). У інших випадках він використовує дані внутрішнього контролю, інформацію, отриману від адміністрації або третіх осіб (постачальників, покупців і т. д.). При цьому аудитор отримує другорядні докази про стан об'єктів контролю, до яких він повинен відноситися з передбачливістю, оскільки на практиці розкриваються факти, спростувальні достовірність другорядних доказів.

Ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок і результатами проведення внутрішньогосподарчого контролю є другорядним доказом правильності ведення

бухгалтерського обліку і достовірності даних бухгалтерської звітності. Не дивлячись на цей другорядний доказ, аудитор повинен переконатися в його правильності і правдивості.

В процесі підготовки аудиторського висновку використовуються **документовані докази**. **Документованим називається доказ, що міститься в конкретних документах. Наприклад, по витратному касовому ордеру видано в підзвітну суму на відрядження деяка сума. Виправдувальні документи не представлені. Вказана сума списана на загальногосподарські витрати. В результаті на цю суму спотворені витрати на виробництво і зменшений прибуток.**

Таким чином, аудитор повинен використовувати докази, які дозволили б забезпечити високу якість аудиторського висновку щодо передбаченого в договорі на проведення аудиту об'єкту контролю.

Аудиторські докази, як правило, відображають зміст частини інформації, яка є на підприємстві про об'єкт контролю. Оскільки інформація є основою для складання аудиторських висновків, то аудиторські докази повинні відповідати ряду вимог, що забезпечують отримання оптимально необхідної інформації, яка дозволяє зробити обгрунтовані висновки про стан об'єктів аудиту.

До вимог відносяться:

- необхідність;
- обгрунтованість;
- повнота;
- правильність.

Під **необхідністю** аудиторського доказу розуміють отримання конкретного необхідного аудиторського доказу, зміст якого характеризує об'єкт дослідження.

Обгрунтованість аудиторського доказу забезпечується тоді, коли воно містить дані, приведені в первинних документах і звітах, облікових регістрах, формах звітності і інших документах, зміст яких підтверджується підписами конкретних виконавців.

Під **повнотою аудиторського доказу** розуміють об'єм інформації, що міститься в ній, достатньої для визначення стану об'єкту контролю. Якщо аудиторський доказ складений за наслідками суцільної перевірки руху об'єкту контролю, то аудитор може бути переконаний в облішті отриманої характеристики об'єкту аудиту і в складанні відповідного аудиторського висновку. Якщо ж аудиторський доказ містить дані, отримані шляхом вибіркового дослідження об'єкту контролю, то, ухвалюючи на їх основі остаточне рішення, аудитор допускає певний ступінь ризику.

Під **правильністю подразумевають вимогу**, відповідно до якої в аудиторському доказі повинні бути приведені всесторонньо (формально, арифметично і логічно) перевірені аудитором дані.

Дотримання вказаних вище вимог забезпечує отримання достовірної інформації про стан об'єктів аудиту, необхідною для складання аудиторського висновку.

Залежно від змісту об'єкту контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику досліджуваного об'єкту. **Такими джерелами можуть служити:**

- дані первинних документів, в яких відбивається зміст відповідних господарських операцій або первинних звітів, де представлені узагальнені дані про об'єкт контролю за певний період часу;
- облікові регістри, де узагальнюється і накопичується інформація з відповідних первинних документів і звітів в розрізі їх економічного змісту;
- головна книга - регістр синтетичного обліку, де відбиваються залишки на початок і кінець звітного періоду і обороти по дебету і кредиту відповідних рахунків;
- бухгалтерська звітність;

- плани, кошториси, калькуляції, розпорядливі документи (накази, розпорядження і т.д.);
- матеріали перевірок і ревізій, проведених державними податковими інспекціями, органами державної контрольно-ревізійної служби і іншими органами управління;
- матеріали внутрішньогосподарчого контролю підприємства, зокрема: за наслідками раптових перевірок і інвентаризацій основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і др.;
- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю об'єктів аудиту;
- письмові і усні заяви працівників підприємства і третіх осіб щодо змісту досліджуваних об'єктів.

Для того, щоб отримати аудиторські докази залежно від змісту об'єктів аудиту і умов їх дослідження, використовують загальнонаукові і спеціальні прийоми документального і фактичного контролю.

Зміст документів аудитор перевіряє **суцільним** або **вибірковим** способом.

З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, і аудитор встановлює їх законність, доцільність і достовірність.

Законною операція вважається тоді, коли її зміст не суперечить чинному законодавству, ухвалам уряду, положенням і інструкціям відповідних органів управління.

Доцільність операції визначається її цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед підприємством за умови дотримання законності.

Слід враховувати, що операція може бути законною, але не доцільною, і навпаки. Наприклад, за рахунок засобів капіталовкладень придбаний верстат, в чому на цей період не було необхідності. Операція законна, але недоцільна. Це дозволяє аудиторіві зробити висновок про недоцільність використання засобів на капітальні вкладення.

Достовірність господарської операції встановлюється при формальній і арифметичній перевірках документів.

8. Методологічні основи и прийоми аудиторського контролю

Метод аудиту - це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що вивчаються. Велику кількість різних прийомів можна об'єднати в три групи:

- **визначення стану об'єктів в натуральному вигляді;**
- **зіставлення;**
- **оцінка.**

Прийоми **першої групи** - це огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяють визначити кількісний стан об'єкту, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкту.

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки переконатися в наявності, але і визначити полягання обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-видаткових документів.

Прийоми **другої групи** дозволяють зіставляти наступні показники:

- фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;
- кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів по діючих нормах;
- дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках і ін.);
- показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється, з

відповідними документами інших підприємств, що мають відношення до конкретних господарських операцій;

- результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з об'ємом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;
- фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств і *середнеотраслевими*;
- операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства і інших нормативних документів;
- діючі на підприємстві системи управління і їх окремі підсистеми (структури, функції, методи і ін.) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

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

Прийоми **третьої групи** пов'язані з оцінкою минулого, справжнього і майбутнього стану об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, зокрема бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан всіх об'єктів, по відношенню до яких застосовуються обидва попередні прийоми.

Змістом всіх без виключення аудиторських операцій у сфері економіки є **оцінка**, тобто правильне сприйняття сутнісних сторін процесів - об'єктів аудиторського вивчення.

При проведенні аудиту широко використовують прийоми статистики і аналізу господарської діяльності - угруповання, індекси, ланцюгові підстановки, балансовий і ін. У вирішенні проблем управління мають значення системний аналіз, програмно-цільовий підхід, метод експертних оцінок і т.д. У багатьох напрямках аудиторської діяльності досягають, цілі за допомогою економіко-математичних методів. Проте всі ці прийоми і методи не власне аудиторські, вони стосуються всіх областей знань. Загальновизнаною є практика, коли методи одній або багатьох областей знань переносяться на інші області, і аудит в цьому не виключення.

За способом проведення розрізняють наступні **методи** проведення аудиту:

- аналіз;
- синтез;
- спостереження;
- інвентаризація;
- документальна перевірка;
- опит;
- інспекція;
- запит;
- аналітичний огляд.

За способом проведення розрізняють наступні **прийоми** проведення аудиту:

- вибіркова перевірка;
- анкетування;
- тестування.

Метод **опиту** припускає отримання письмової і усної інформації з питань аудиторської перевірки від працівників підприємства - його керівника, управлінців, менеджерів, головного бухгалтера і інших відповідальних осіб. Отримані відповіді входять до складу аудиторських доказів.

Метод **інспекції** припускає перевірку фізичної наявності матеріальних активів, їх необхідність для господарської діяльності клієнта, а також перевірку відповідних облікових записів, розрахунків і ін.

Запит – метод, що припускає отримання письмової відповіді на запит аудитора про факт, що цікавить його.

Метод **аналітичного огляду** - це не суто аналіз показників фінансової звітності підприємства, а тим більше не традиційний аналіз порівняння фактичних даних з даними минулого звітного періоду або плановими (бюджетними) показниками. Мета і завдання аналітичного огляду значно ширші. Так, аудитор визначає тенденції, перспективи діяльності підприємства-клієнта не тільки за даними його фінансової звітності, але і за наслідками роботи інших споріднених підприємств цієї галузі. І якщо ряд підприємств галузі потерпіли банкрутство в економічних умовах, що склалися, то не виключено, що це може трапитися і з підприємством, що перевіряється. Існують і інші напрями аналітичного огляду.

Приєм **вибіркової перевірки** в зарубіжній практиці на відміну від нашого традиційного розуміння його має іншу техніку застосування (наприклад, з сукупності дебіторської заборгованості перевіряють тільки суми, що перевищують встановлену межу їх значення). У вітчизняній же практиці береться на вибір який-небудь місяць або певна частина кожного місяця.

Приєм **анкетування** - це один з прийомів опиту. Він полягає в отриманні від службовців підприємства і третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані питання.

Приєм **тестування** є найбільш поширеним в зарубіжній практиці аудиту. У своїх робочих паперах (документах) аудитор сам дає відповіді у формі "та" чи "ні" по певному переліку питань на кожному етапі аудиторської перевірки або по кожному об'єкту аудиту. Тести аудиторського контролю вельми різноманітні: незалежні, на відповідність, крізні, направлені і ін.

Подальший вибір методів і прийомів аудиту відповідно до ознак і критеріїв по об'єктах перевірки і найбільш ефективних з них є проблемою окремих етапів проведення аудиту - перевірки активів, капіталу, зобов'язань, отримання прибули і ін.

Для отримання аудиторського доказу застосовується ряд **прийомів**:

- стрічна перевірка документальних даних;
- взаємного контролю;
- хронологічна перевірка руху цінностей;
- техніко-економічні розрахунки;
- нормативна перевірка.

Стрічна перевірка документальних даних дозволяє виявити випадки крадіжок, які вуалюються шляхом виправлення даних в окремих документах, складання нових, підроблених документів, і заміни ними сьогоденню, неправильного віддзеркалення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій або не віддзеркалення їх в бухгалтерському обліку.

При проведенні аудиту і отриманні аудиторських доказів застосовується прийом **взаємного контролю** змісту різних документів шляхом вивчення і зіставлення окремих реквізитів, які повторюються у ряді документів і відображають взаємозв'язані операції.

За наявності у аудитора сигналів про крадіжку товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів, не виявлену проведеними на підприємстві інвентаризаціями, застосовується прийом **хронологічної перевірки руху вказаних цінностей**. Це дозволяє виявити **невраховані товарно-матеріальні цінності, тобто наявні цінності, оприбуткування яких не підтвержене документами; відпустка цінностей, не зафіксованих в документах і т.д.**

Техніко-економічні розрахунки проводяться аудитором при отриманні доказів про правильність окремих показників бізнес-плану, правильності складання кошторисів загальновиробничих і загальногосподарських витрат, капітального ремонту, списання матеріалів на об'єм виробництва продукції або будівельних матеріалів на об'єм виконаних будівельно-монтажних робіт і т.д.

Прийом **нормативної перевірки** застосовується аудитором для отримання доказів про виконання певного завдання. Виявлені при цьому відхилення підлягають ретельному вивченню з метою встановлення причин їх виникнення і відповідальних за це посадовців. На основі отриманих даних аудитор дає оцінку виконання показників і розробляє пропозиції, які дозволять попередити надалі виникнення відхилень негативного характеру.

По багатьом об'єктам контролю аудитор повинен встановити їх реальний стан. Це досягається під час проведення аудиту за допомогою прийомів фактичного **контролю**:

- інвентаризація;
- контрольний обмір;
- експертна оцінка;
- обстеження на місці;
- контрольний запуск сировини і основних матеріалів у виробництво;
- перевірка якості сировини і основних матеріалів і т.д.

Для отримання аудиторських доказів, які підтверджують правильність і достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності, використовується прийом фактичного контролю - **інвентаризація**.

Зіставленням фактичних даних по об'єктах контролю з відповідними даними бухгалтерського обліку встановлюють стан об'єкту, що перевіряється (надлишок або недостачу цінностей і грошових коштів; реальну або нереальну дебіторську і кредиторську заборгованість і т.д.). Таким чином аудитор отримує доказу щодо реальності активів, що перевіряються, і пасивів.

За допомогою прийому, який називається **контрольний обмір**, аудитор перевіряє правильність звітних даних про виконані об'єми і вартість будівельних, монтажних і ремонтних робіт, сплачених або пред'явлених до оплати з метою отримання аудиторського доказу про достовірність відображених в обліку робіт.

В процесі аудиту для отримання доказу правильності складання проектний-кошторисної і іншої технічної документації або для підтвердження якості готової продукції і виконаних робіт застосовується експертна оцінка. Для цього привертають фахівця належної кваліфікації - **експерта**. **Висновок експерта використовується як аудиторський доказ**.

Прийом **обстеження** на місці аудитор використовує для отримання ряду доказів, наприклад, підтвердження готовності об'єктів власних капіталовкладень і введення їх в експлуатацію, об'єктів основних засобів після ремонту; дотримання інструкцій по зберіганню, оприбутковуванню, відпустці і вивозу матеріальних цінностей і т.д.

З метою отримання доказів про правильність застосування норм витрат на виробництво продукції, сировини і матеріалів аудитор використовує прийом контрольного запуску сировини і основних матеріалів у виробництво, привертаючи для цього фахівців-технологів.

Результати **контрольного запуску** оформляються актом, де обов'язково указуються, хто проводив перевірку (склад комісії, прізвища працівників, що брали участь в запуску); назва, кількісна і якісна характеристика сировини або основних матеріалів, направлених на переробку; вихід продукції або напівфабрикатів за нормативним розрахунком; фактичний випуск; назва і кількість отриманих і безповоротних відходів.

9. Планування аудиту

Порядок планування, тобто порядок підготовки загального плану і розробки програми проведення аудиту викладений в національному нормативі аудиту №9 «Планування аудиту» Цей норматив визначає, що **планування** - це вироблення головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду а також часу проведення аудиту.

Метою планування аудиту є звернення уваги аудитора на найважливіші напрями аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше. Аудиторові слід розробити і документально оформити **загальний план аудиту**, визначити в нім істотність помилок, а потім здійснити аудит по цьому плану.

Під час розробки загального плану аудитор здійснює аналіз наступних питань:

розуміння аудитором бізнесу клієнта;

розуміння обліку і системи внутрішнього контролю;

визначення ризиків і істотності;

види, час і повнота процедур;

існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрями аудиту;

вплив інформаційних технологій на процес аудиту;

робота внутрішніх аудиторів підприємствах і можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими в роботі показниками загального плану аудиту. У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю і свій особистий ризик не виявлення істотних помилок в звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур - координує роботу всіх можливих помічників, повернутих з числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь в роботі.

10. Особливості аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних

Під **комп'ютерною обробкою даних** (КОД) розуміють використання обчислювальної техніки в процесі обробки облікової інформації. При цьому техніка може використовуватися як самостійно, так і за договором з третіми особами. Ступінь обхвату автоматизованою обробкою всіх операцій або тільки певної їх частини, значення не має.

При проведенні аудиту в умовах КОД аудитор повинен мати уявлення про технічне, програмне і математичне забезпечення комп'ютерів, а також систем обробки економічної інформації. Якщо у аудитора немає спеціальних знань, то йому слід або відмовитися від проведення аудиту у даного клієнта, або використовувати роботу **експерта** в області інформаційних технологій.

Аудитор не може передавати кому-небудь свою **відповідальність** за висловлювання думки про звітність клієнта і складеного на його основі аудиторського висновку. У разі використання роботи експерта для оцінки вживаної клієнтом системи КОД аудитор повинен планувати, регулювати і контролювати роботу експерта, зберігаючи при цьому очолююче положення.

Основним завданням експерта є надання допомоги аудиторам при проведенні перевірки: витягання з комп'ютера необхідних даних для перевірки, перевірка алгоритмів розрахунків і інші функції, необхідність яких визначена договором.

Експерт, що привертається до оцінки вживаної клієнтом системи КОД, повинен задовольняти наступним **вимогам**:

- мати вищу або середню спеціальну освіту в області обчислювальної техніки, інформаційних технологій, систем обробки інформації;
- мати стаж роботи в даній області не менше одного року з останніх трьох років;
- бути незалежним;

- дотримувати умов конфіденційності, а також не використовувати інформацію, отриману в ході виконання робіт за договором з аудитором в комерційних і інших цілях.

Аудитор повинен отримати і оформити у вигляді відповідного документа наступну **інформацію** про середовище КОД клієнта:

- організація обробки облікових даних у клієнта;
- ВЦ або наявність комп'ютерів в бухгалтерії;
- кількість комп'ютерів;
- передача даних з використанням каналів зв'язку (мережа), через магнітні носії (дискети і т.п.) або введення з клавіатури узагальнених даних;
- використовуване клієнтом технічне забезпечення КОД (у вигляді графічної схеми);
- використовуване клієнтом програмне забезпечення КОД (характеристика - ким розроблено, коли упроваджено, частота і метод оновлення відповідно до змін чинного законодавства);
- розділи і ділянки обліку, що функціонують в середовищі КОД;
- вживана форма бухгалтерського обліку;
- рішення по архівації і зберіганню даних;
- організаційне рішення КОД (ведеться клієнтом самостійно або за договором з третьою стороною);
- можливість комп'ютерної системи гнучко реагувати на зміни господарського, податкового або іншого законодавства з погляду настройки програмного забезпечення;
- можливість формування звітності (зовнішньою, внутрішньою);
- можливість здійснення аналітичних процедур;
- плановане впровадження нових комп'ютерних систем;
- кваліфікація бухгалтерського персоналу в області КОД (фахівці мають відповідну вищу або середню спеціальну освіту, пройшли курс навчання в області інформаційних технологій, вивчення системи КОД відбувалося самостійно).

Робота бухгалтерського персоналу клієнта в середовищі КОД надає вплив на професійний ризик аудитора.

Ризик аудитора підвищується в тому випадку, якщо

- комп'ютеризоване середовище децентралізоване;
- існує географічна розкиданість комп'ютерних установок;
- рівень знань бухгалтерського персоналу в області інформаційних технологій недостатній;
- внутрішній контроль за функціонуванням системи КОД відсутній;
- відсутні необхідні заходи по обмеженню несанкціонованого доступу в систему КОД.

Ризик аудитора знижується у випадку, якщо

- бухгалтерські операції правильно запрограмовані;
- існує можливість поглибити деякі види контролю завдяки програмному забезпеченню, спеціально розробленому для аудитора;
- існує спеціальний контроль програмного забезпечення;
- системи автоматизації обліку є такими, що ліцензують;
- інформаційна політика економічного суб'єкта визначається його вищим керівництвом;
- всі підрозділи, філіали і інші відособлені підрозділи, дочірні суспільства працюють в єдиному середовищі КОД, застосовують єдине програмне забезпечення;
- інформаційна політика керівництва узгоджена з користувачами системи КОД;
- є довгостроковий план розвитку системи КОД економічного суб'єкта.

11. Оформлення результатів проведення аудиту

Основні принципи, по яких готується аудиторський висновок, викладені в національному нормативі №26 «Аудиторський висновок».

Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в нім повинні бути наступні розділи: заголовок; введення; масштаб перевірки; висновок аудитора про фінансову звітність; дата аудиторського висновку; адреса аудиторської фірми; підпис аудиторського висновку.

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства. У двох останніх випадках в аудиторських висновках може приводитися короткий перелік аргументів, які підштовхнули аудитора видати такий висновок, який відрізняється від позитивного. При необхідності докладнішого опису цих аргументів, аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, яка приводиться в додатку.

Позитивний висновок представляється клієнтові у випадках, коли на думку аудитора виконані наступні умови:

- аудитор отримав всю інформацію і пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;
- є адекватні і достовірні дані зі всіх істотних питань;
- фінансова документація підготовлена відповідно до прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, яка відповідає вимогам українського законодавства;
- фінансова звітність складена на підставі дійсних облікових даних і не містить істотних суперечностей;
- фінансова звітність складена належним чином формою, затвердженою в установленому порядку.

Враховується також стан обліку і фінансової звітності підприємства. У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: "задовольняє вимогам", "належним чином складає", "дає достовірне і дійсне уявлення", "достовірно відображає", "знаходиться відповідно до...", "відповідає".

Аудитор не може видати умовно-позитивний висновок при існуванні фундаментальної невпевненості і незгоди. Причини фундаментальної **невпевненості**:

- значні обмеження в об'ємі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може отримати всю необхідну інформацію і пояснення (наприклад, із-за незадовільного стану обліку);
- не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, із-за обмежень за часом перевірки, які диктуються клієнтом);
- ситуативні обставини, невпевненість в правильності висновків в конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, яке може привести до значних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому).

Причини **незгоди**:

- неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій;
- розбіжності щодо відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку;
- фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку і звітності;
- невідповідність чинному законодавству порядку оформлення або здійснення операцій встановленим нормам.

Будь-яка фундаментальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня невпевненості або незгоди.

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними в тому випадку, якщо вплив чинників на фінансову інформацію, які викликали невпевненість або незгоду, настільки значно, що це може істотно спотворити дійсний стан справ в цілому або в основному. Необхідно також враховувати сукупний ефект всіх **неуверенностей** і незгоди на фінансову звітність.

Наявність фундаментальної незгоди може привести до надання клієнтові негативного аудиторського висновку. Наявність фундаментальної невпевненості може стати підставою для відмови від видання аудиторського висновку.

Позитивний висновок видається у разі безумовної позитивної згоди. Або тоді, коли існує нефундаментальна невпевненість. Умовно-позитивний висновок видається в тому випадку, якщо існує фундаментальна незгода.

Вимоги до аудиторських висновків спеціального призначення викладені в національному нормативі аудиту №28 «Аудиторські висновки спеціального призначення». До таких висновків відносяться:

- аудиторські висновки за наслідками тематичного аудиту;
- аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, підготовлену відповідно до інших принципів обліку;
- висновок про окремі частини фінансової звітності підприємства;
- висновок за наслідками аудиторської перевірки дотримання договірних відносин;
- висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Тема 4. Аудиторська перевірка звітності економічного суб'єкта

1. Аудит організації обліку на підприємстві
2. Фінансова звітність підприємства
3. Аудит податкової звітності

1. Аудит організації обліку на підприємстві

У аудиторському висновку необхідно зафіксувати ступінь довіри аудитора до існуючої на підприємстві системи обліку. Вибір варіанту облікової політики залежить від підприємства.

З 1 січня 2000 року в Україні діє система бухгалтерського обліку, наближена до міжнародних стандартів. Основними документами, регулюючими систему бухгалтерського обліку, є:

- Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні";
- Національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (П(С) БУ);
- Порядок представлення фінансової звітності, затверджений ухвалою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і розроблена до нього Інструкція по застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

Основні положення системи бухгалтерського обліку

1. **Основна мета бухгалтерського обліку** - надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства (ст. 3 Закону про бухгалтерський облік). Користувачами фінансової звітності є фізичні або юридичні особи, що потребують інформації для ухвалення рішень (власники, кредитори, постачальники, покупці і ін.).

2. Вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці (грошовій одиниці України).

3. Бухгалтерський облік ведеться на підприємстві безперервно з дня реєстрації підприємства і до його ліквідації. Підприємство **самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу узагальнення відображеної в них інформації виходячи з особливостей своєї діяльності з дотриманням законодавчо встановлених єдиних принципів.**

4. Підставою для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

5. Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизувалася на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку методом подвійного запису. Операції в іноземній валюті відбиваються також у валюті розрахунків і платежів по кожній іноземній валюті окремо.

6. Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

7. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, об'єкти і періодичність проведення якої визначаються власником (керівником) підприємства, окрім випадків коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства. Випадки, в яких проведення інвентаризації є обов'язковим, визначені пунктом 12 Порядку № 419. Зокрема, передбачено обов'язкове проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової

звітності.

8. Доходи і витрати відбиваються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

9. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (власники) або уповноважений орган (посадовець), що здійснює керівництво підприємством.

10. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і уявлення у встановлені терміни фінансової звітності.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен вестися безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. При цьому він повинен бути заснований на наступних принципах:

- обачності;
- повного освітлення;
- автономності;
- послідовності;
- безперервності;
- нарахування і відповідності доходів і витрат;
- превалювання суті над формою;
- історичній (фактичною) собівартості;
- єдиного грошового вимірника;
- періодичності.

Суть принципів бухгалтерського обліку детальніше викладена у статті 4 Закону про бухгалтерський облік.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно вибирає форми його організації (п. 4 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік) з наступних чотири:

- введення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних принципах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма бухгалтерського обліку не може застосовуватися підприємствами, звітність яких повинна обнародуватися.

Аудитором перевіряється наявність і зміст двох наказів, що видаються на підприємстві, - **про організацію бухгалтерського обліку і про облікову політику**. Облікова політика підприємства повинна бути постійною і змінюватися тільки в певних випадках, встановлених П(С) БУ 6, а вибір форм організації бухгалтерського обліку може змінюватися щорічно.

У наказі **про організацію бухгалтерського обліку** на підприємстві в обов'язковому порядку повинні бути відображені наступні моменти:

- форма організації бухгалтерського обліку як певна система реєстрів обліку (наприклад, журнальний-ордерна, спрощена без використання реєстрів обліку майна, спрощена з використанням реєстрів обліку майна);
- порядок і спосіб реєстрації і узагальнення інформації у вибраних реєстрах;
- особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку.

Законом про бухгалтерський облік визначено, що **облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, використовуваних підприємством для уявлення і**

складання фінансової звітності.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених Законом про бухгалтерський облік. Відповідно до принципу **послідовності** повинне бути постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Наказ про облікову політику готувався підприємствами при переході на нову систему бухгалтерського обліку і звітності з 1 січня 2000 р., він обов'язковий для знов створеного підприємства, і, крім того, може, у разі потреби, щорічно оновлюватися.

Переглядати облікову політику підприємства згідно П(С) БУ 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" можливо тільки, якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- зміна облікової політики дозволить кращим способом забезпечити достовірне віддзеркалення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

У наш час, коли все тече, все змінюється, підприємствам доречно щорічно робити "ревізію" своїх наказів, оскільки ситуація, коли попередній вибір методу оцінки об'єктів обліку може не відповідати фактичному стану речей, зустрічається досить часто. Наприклад, метод амортизації об'єкту основних засобів, який застосовувався на підприємстві протягом 2002 року, привів до значних розбіжностей між значеннями його паперової (залишковою) і реальної вартості. Якщо продовжувати застосовувати старий метод, то це спричинить необхідність проведення в майбутньому постійних переоцінок такого об'єкту, що є достатньо трудомісткою процедурою. Тому підприємство може змінити метод амортизації, обґрунтувавши причину такого кроку.

Необхідність відкоректувати наказ про облікову політику на початку 2003 року може виникнути також у зв'язку з наказом Мінфіну України "Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку" від 25.11.02 г № 989. Наприклад, якщо протягом попередніх звітних періодів підприємство не створювало резерву на оплату відпусток, керуючись п. 13 П(С) БУ 11, про що було вказано в наказі про облікову політику, то після набуття чинності цього наказу створення такого резерву є обов'язковим.

Отже, на початку року підприємство винне:

- проаналізувати зміст попереднього наказу;
- перевірити всі операції минулого року відповідають положенням наказу і вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що змінилися, і при необхідності внести зміни;
- розглянути можливість зміни облікової політики по тих позиціях, які приводять до спотворення реальної вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат підприємства.

Будь-які зміни методів обліку і принципів оцінки на підприємстві також оформляють наказом. Не вважають зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій (операцій), які відрізняються за змістом від попередніх подій (операцій) або які не відбувалися раніше.

Згідно п.23 П(С) БУ 1 підприємство повинне освітлювати свою облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку по окремих статтях звітності. Проте об'єм і порядок формування наказу про облікову політику не регламентований жодним нормативним документом. При його складанні потрібно керуватися професійними думками і враховувати вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Вимоги, чітко встановлені П(С) БУ і Законом про бухгалтерський облік, в наказ не включаються, оскільки їх дотримання є обов'язковим для підприємства. Проте не буде

помилкою, якщо підприємство визнає необхідним найбільш істотні з них відзначити в своєму наказі. Якщо підприємству П(С) БУ і Законом про бухгалтерський облік надана можливість вибору методів або принципів обліку, це необхідно обов'язково освітити в його обліковій політиці.

Основні позиції облікової політики, право вибору яких надане підприємству, наступні:

➤ **Нематеріальні активи:**

○ **Формування балансової вартості:** застосування первинної або переоціненої вартості. Відповідно до п.19 П(С) БУ 8 підприємство може переоцінювати нематеріальні активи за справедливою вартістю на дату балансу. У разі проведення переоцінки надалі вартість таких об'єктів слід переглядати щорічно.

○ **Вибраний метод амортизації.** Відповідно до п.27 П(С) БУ 8 підприємство може обирати метод амортизації нематеріального активу (всі методи викладені в П(С) БУ 7) виходячи з умов отримання економічних вигод в майбутньому. При цьому для кожного об'єкту нематеріального активу може застосовуватися свій метод. Перелік методів представлений в п.26 П(С) БУ7.

➤ **Малоцінні необоротні активи**

○ **Вартісною межа** Відповідно до п.5 П(С) БУ-7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Тим самим визначається круг об'єктів, які мають термін корисного використання більш одного року (операційного циклу), але вартість яких в порівнянні з іншими об'єктами основних засобів є незначною.

○ **Вибраний метод амортизації** Відповідно до п.27 П(С) БУ 7 підприємство самостійно обирає метод амортизації об'єкту малоцінних необоротних активів. При цьому для кожної групи таких активів може застосовуватися свій метод

➤ **Запаси**

○ **Що вважати одиницею запасів** Відповідно до п.7 П(С) БУ 9 одиницею запасів може виступати або найменування запасів (тип, сорт), або однорідна група (вигляд). Однорідна група містить подібні або взаємозв'язані одиниці запасів, тобто ті, які відносяться до однієї виробничої лінії, мають подібне значення і використання. Прикладами таких груп можуть бути масла, запчастини, тара і т.п.

○ **Порядок обліку транспортний-заготовчих витрат.** Підприємство обирає порядок обліку транспортний-заготовчих витрат серед наступних варіантів: 1) накопичення вказаних витрат на окремому субрахунку з подальшим розподілом між сумою кінцевого залишку запасів і сумою запасів, вибулих за звітний період; 2) пряме включення вказаних витрат в собівартість придбаних запасів

○ **Методи, які застосовуються при обліку вибуття запасів.** Відповідно до п. 16 П(С) БУ-9 для оцінки вибуття запасів підприємство може обирати один з шести методів (середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, ФІФО, ЛИФО, нормативних витрат, ціни продажу). При цьому для різних видів запасів можливо застосовувати свій метод оцінки (наприклад, метод ФІФО - для виробничих запасів, а метод середневзвешеної собівартості - для готової продукції). Але для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується лише один з вказаних методів

➤ **Дебітори**

○ **Метод формування резерву сумнівних боргів.** Відповідно до п.8 П(С) БУ-10 величина резерву сумнівних боргів розраховується виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. У останньому випадку підприємство самостійно визначає групи по термінах непогашення поточної дебіторської

заборгованості за товари, роботи, послуги. У наказі доцільно привести коефіцієнти сумнівності відповідної групи дебіторів

➤ **Активи і зобов'язання в операціях між зв'язаними особами**

○ **Перелік зв'язаних сторін** Відповідно до п.3.2 П(С) БУ-23 перелік зв'язаних осіб визначається підприємством, враховуючи суть відносин, а не тільки юридичну форму

○ **Вибраний метод оцінки** Відповідно до п.6 П(С) БУ-23 підприємством можуть застосовуватися наступні методи оцінки: порівняльна неконтрольована ціна, ціна перепродажу, "витрати плюс", балансова вартість

➤ **Дохід**

○ **Порядок оцінки ступеня завершеності операцій.** Відповідно до п.11 П(С) БУ-15 ступінь завершеності операцій за поданням послуг підприємство оцінює за допомогою одного з трьох підходів: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги об'єму наданих послуг в загальному об'ємі; визначення питомої ваги витрат в загальній сумі очікуваних витрат

➤ **Витрати**

○ **Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції** Відповідно до п.11 П(С) БУ-16 підприємство самостійно визначає номенклатуру статей витрат залежно від потреб управління

○ **База розподілу загальнийвиробничих витрат.** Підприємство самостійно встановлює порядок розподілу загальнийвиробничих витрат, наприклад, пропорційно сумі прямих витрат на виробництво готової продукції, пропорційно сумі основної і додаткової заробітної плати виробничого персоналу або об'єму діяльності і т.п.

○ **Перелік і склад змінних і постійних загальнийвиробничих витрат** Згідно п.16 П(С) БУ-16 підприємство встановлює перелік і склад таких витрат самостійно

○ **Тип (вигляд) обліку зведення витрат виробництва** Підприємство обирає тип обліку зведення витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції (позаказний, попередельний, нормативний і т.п.)

2. Фінансова звітність підприємства

Фінансова звітність підприємства складається на підставі наступних П(С) БУ:

№1. "Общие вимоги до фінансової звітності".

№2. "Баланс".

№3. "Отчет про фінансові результати".

№4. "Отчет про рух грошових коштів".

№5. "Отчет про власний капітал".

№6. «Исправление помилок у фінансовій звітності»

№13. «Фінансові інструменти»

№20. «Консолідована фінансова звітність»

№24. «Прибуток на акцію»

№25. «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»

Обов'язок складання фінансової звітності передбачений статтею 11 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIУ (далі - Закон про бухгалтерський облік).

Основні принципи складання фінансової звітності викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87(далі - П(С) БУ1).

Фінансова звітність складається всіма суб'єктами підприємницької діяльності - юридичними особами. Відповідно до Закону про бухгалтерський облік звітним періодом для

складання фінансової звітності є календарний рік. Також передбачена і проміжна - **квартальна** фінансова звітність, яка складається наростаючим підсумком з початку року.

Порядок представлення фінансової звітності затверджений ухвалою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. Квартальна фінансова звітність (окрім зведеної і консолідованої) прямує підприємствами не пізніше 25 числа місяця, який настає за звітним кварталом, а річна - не пізніше 20 лютого наступного за звітним роки. Датою представлення фінансової звітності вважається день фактичної її передачі за призначенням, а у разі пересилки фінансової звітності поштою - дата отримання звітності адресатом, вказана на штемпелі підприємства зв'язку, обслуговуючого адресата. Фінансова звітність прямує органам, до сфери управління яких належать підприємства, а також трудовим колективам на їх вимогу, засновників і інші органи і користувачів. Так, відповідно до вказаної ухвали, фінансова звітність представляється наступним користувачам:

- органам управління підприємства;
- трудовому колективу підприємства (на вимогу);
- власникам (засновникам) підприємства (суспільства);
- органам державної статистики;
- іншим користувачам фінансової звітності, якщо це передбачено законодавством.

До складу квартальної фінансової звітності входять наступні форми звітів:

1. Баланс. Зміст, форма, вимоги до розкриття його статей встановлений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

2. Звіт про фінансові результати. Зміст, форма, вимоги до розкриття його статей встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

Відповідно до статті 5 Закону про бухгалтерський облік фінансова звітність складається в грошовій одиниці України - гривнях.

Основні вимоги до складання фінансової звітності

Інформація, приведена у фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку і повинна бути тотожна даним аналітичного і синтетичного обліку. Дані фінансової звітності вважаються достовірними, якщо вони не містять яких-небудь спотворень або помилок, які можуть згодом вплинути на ухвалені рішення. При складанні фінансової звітності необхідно строго слідувати принципам її підготовки - автономності, безперервності, періодичності, історичної собівартості, нарахування і відповідності доходів і витрат, повного освітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою. Фінансова звітність повинна бути підписана керівником підприємства і головним бухгалтером.

Коротка характеристика фінансової звітності

Кожен звіт з числа тих, що входять до складу квартальної фінансової звітності несе свою інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. У **Балансі** відбивається інформація про наявність і стан активів (оборотних і необоротних активів, дебіторської заборгованості), а також власного капіталу і зобов'язань (довгострокових і поточних) на звітну дату. **Звіт про фінансові результати** відображає «рух» діяльності підприємства, що привів до певних фінансових результатів. У даному звіті розкривається інформація про отримані доходи і понесені витрати, тобто оборотах підприємства протягом звітного періоду.

Баланс

Метою складання Балансу є уявлення інформації про фінансовий стан інформації на звітну дату. У Балансі відбивається наявність активів, власного капіталу і зобов'язань

підприємства. У графі 3 відбиваються дані на початок звітнього року, в графі 4 - на кінець звітнього періоду.

Деякі визначення, дані в П(С) БУ2:

Власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла унаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що утілюють в собі економічні вигоди.

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців починаючи з дати Балансу.

Операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів і послуг.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, що не є поточними зобов'язаннями.

Зв'язані сторони - особи, відносини між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати істотний вплив на ухвалення фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Для заповнення Балансу використовуються дані класів 1 - 6 рахунків бухгалтерського обліку. Схема заповнення рядків Балансу за даними бухгалтерського обліку на звітну дату приведена в табл.

Стаття Балансу	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку
АКТИВ БАЛАНСУ		
1. Необоротні активи:		
Нематеріальні активи:		
Залишкова вартість	010	Різниця між значеннями рядків 011 і 012
Первинна вартість	011	Сальдо по дебету рахунку 12
Знос	012	Сальдо по кредиту субрахунку 133
Незавершене будівництво	020	Сальдо по дебету субрахунку 151
Основні засоби:		
Залишкова вартість	030	Різниця між значеннями рядків 031 і 032
Первинна вартість	031	Сальдо по дебету рахунків 10, 11
Знос	032	Сальдо по кредиту субрахунків 131 і 132
Довгострокові фінансові інвестиції, які враховуються по методу участі в капіталі інших підприємств	040	Сальдо по дебету субрахунку 141
Інші фінансові інвестиції	045	Сальдо по дебету субрахунків 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Сальдо по дебету рахунку 16

Відстрочені податкові активи	060	Сальдо по дебету рахунку 17
Інші необоротні активи	070	Сальдо по дебету субрахунків 152, 153, 154, 155, счетов 18, 19
Всього по розділу 1	080	Сума значень рядків 010, 020, 030, 040, 050, 060, 070
II. Оборотні активи		
Запаси:		
Виробничі запаси	100	Сальдо по рахунках 20, 22
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	110	Сальдо по дебету рахунку 21
Незавершене виробництво	120	Сальдо по дебету рахунків 23
Готова продукція	130	Сальдо по дебету рахунків 25, 26
Товари	140	Сальдо по дебету рахунку 28
Векселі отримані	150	Сальдо по дебету рахунку 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
Чиста реалізаційна вартість	160	Різниця значень рядків 161 і 162
Первинна вартість	161	Сальдо по дебету рахунку 36
Резерв сумнівних боргів	162	Сальдо по кредиту рахунку 38
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
З бюджетом	170	Сальдо по дебету субрахунків 641, 642
По виданих авансах	180	Сальдо по дебету субрахунку 371
По нарахованих доходах	190	Сальдо по дебету субрахунку 373
За внутрішніми розрахунками	200	Сальдо по дебету субрахунків 682, 683
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Сальдо по дебету субрахунків 372, 374, 375, 376, 377, 685, рахунків 63, 65
Поточні фінансові інвестиції	220	Сальдо по дебету субрахунку 352
Грошові кошти і їх еквіваленти:		
У національній валюті	230	Сальдо по дебету субрахунків 301, 311, 312, 321, 322, 351
У іноземній валюті	240	Сальдо по дебету субрахунків 302, 312, 314, 332, 334, 351
Інші оборотні активи	250	Сальдо по дебету субрахунків 643, 644
Всього по розділу 11	260	Сума значень рядків 100, 110, 120, 130, 140, 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210, 220, 230, 240, 250
III. Витрати майбутніх періодів	270	Сальдо по дебету рахунку 39
Баланс	280	
ПАСИВ БАЛАНСУ		
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	Сальдо по кредиту рахунку 40

Пайовий капітал	310	Сальдо по кредиту рахунку 41
Додатково вкладений капітал	320	Сальдо по кредиту субрахунку 421
Інший додатковий капітал	330	Сальдо по кредиту субрахунків 422, 423, 424, 425
Резервний капітал	340	Сальдо по кредиту рахунку 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Сальдо по кредиту субрахунку 441 (сальдо по дебету субрахунку 442)
Несплачений капітал	360	(Сальдо по дебету рахунку 46)
Вилучений капітал	370	Сальдо по кредиту рахунку 45
Всього по розділу I	380	Результат наступних дій: сума рядків (300 - 340) + рядок 350 (прибуток) - рядок 350 (збиток) - рядок 360 - рядок 370
II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	Сальдо по кредиту субрахунків 471, 472
Інші забезпечення	410	Сальдо по кредиту субрахунків 473, 474, рахунку 47
Цільове фінансування	420	Сальдо по кредиту рахунку 48
Всього по розділу II	430	Сума значень рядків 400 - 430
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	Сальдо по кредиту субрахунків 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Сальдо по кредиту субрахунків 505, 506, 511, 512, счета 52
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Сальдо по кредиту рахунку 54
Інші довгострокові зобов'язання	470	Сальдо по кредиту рахунків 53, 55
Всього по розділу III	480	Сума значень рядків 440 - 470
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	Сальдо по кредиту рахунку 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Сальдо по кредиту рахунку 61
Векселі видані	520	Сальдо по кредиту рахунку 62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Сальдо по кредиту рахунку 63, субрахунки 685
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
По отриманих авансах	540	Сальдо по кредиту субрахунку 681
З бюджетом	550	Сальдо по кредиту субрахунку 641

По позабюджетних платежах	560	Сальдо по кредиту субрахунку 642
По страхуванню	570	Сальдо по кредиту рахунку 65
По оплаті праці	580	Сальдо по кредиту рахунку 66
З учасниками	590	Сальдо по кредиту рахунку 67
За внутрішніми розрахунками	600	Сальдо по кредиту субрахунків 682, 683
Інші поточні зобов'язання	610	Сальдо по кредиту субрахунків 372, 643, 644, 684
Всього по розділу IV	620	Сума значень рядків 500 - 610
V. Доходи майбутніх періодів	630	Сальдо по кредиту рахунку 69
Баланс	640	

Звіт про фінансові результати

Метою складання звіту про фінансові результати є уявлення інформації про доходи і витрати, прибутки і збитки, отримані в результаті здійснення діяльності підприємства протягом звітного періоду. Звіт про фінансові результати заповнюється наростаючим підсумком з початку року.

Для розкриття інформації про доходи, витрати і фінансові результати підприємства в Звіті про фінансові результати призначені рахунки класів 7 - 9, які підрозділяються по видах діяльності підприємства.

У графі 4 Звіту про фінансові результати відбиваються дані аналогічного періоду попереднього року.

Звіт про **фінансові результати складається з трьох розділів:**

I розділ «Фінансові результати»;

II розділ «Елементи операційних витрат»;

III розділ «Розрахунок показника прибули на акцію».

У I розділі доходи і витрати класифікуються по видах діяльності - операційною і іншою. Фінансові результати відбиваються окремо по звичайній і надзвичайній діяльності.

Звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її або що виникають в результаті її проведення.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу.

Надзвичайна подія - подія або операція, яке відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що воно повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

При складанні Звіту про фінансові результати не допускається згортання доходів і витрат, окрім віддзеркалення надзвичайної діяльності. У статтях, присвячених надзвичайній діяльності, відбивається «згорнуте» значення прибули або збитку.

У II розділі відбиваються елементи операційних витрат, які підприємство понесло протягом звітного року. Підприємства, що не використовують рахунку класу 8, для заповнення даного розділу здійснюють додаткові вибірки про матеріальні витрати, оплату праці і т.д.

У III розділі відбивається розрахунок показників прибутковості акцій, відповідно до вимог П(С) БУ 21 «Прибуток на акцію».

Приведемо загальну схему заповнення Звіту про фінансові результати за даними бухгалтерського обліку.

Зміст	Код рядка	Дані бухгалтерського обліку
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Обороти по кредиту субрахунків 701, 702, 703
Податок на додану вартість	015	Обороти по кредиту субрахунку 641 (з дебету субрахунків 701, 702, 703)
Акцизний збір	020	Обороти по кредиту субрахунку 641 (з дебету субрахунків 701, 702, 703)
Інші вирахування з доходу	030	Обороти по кредиту субрахунку 704 (по дебету субрахунку 791)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Результат віднімання з даних рядка 010 дані рядків 015, 020, 030
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Обороти по кредиту субрахунків 901, 902, 903
Валовий прибуток	050	Позитивний результат від віднімання даних рядка 040 з даних рядка 035
Валовий збиток	055	Негативний результат віднімання даних рядка 040 з даних рядка 035
Інші операційні доходи	060	Обороти по кредиту рахунку 71
Адміністративні витрати	070	Обороти по рахунку 92
Витрати на збут	080	Обороти по рахунку 93
Інші операційні витрати	090	Обороти по рахунку 94
Фінансові результати від операційної		
прибуток	100	Позитивний результат від віднімання даних рядків 070, 080, 090 з даних рядків 050, 060
збиток	105	Негативний результат від віднімання даних рядків 070, 080, 090 з даних рядків 050 (або рядка 055) 060
Дохід від участі в капіталі	110	Оборот по кредиту рахунку 72
Інші фінансові доходи	120	Оборот по кредиту рахунку 73
Інші доходи	130	Оборот по кредиту рахунку 74
Фінансові витрати	140	Оборот по рахунку 95
Втрати від участі в капіталі	150	Оборот по рахунку 96
Інші витрати	160	Оборот по рахунку 97
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		
прибуток	170	Позитивне значення між рядками 100, 110, 120, 130 і рядками 140, 150, 160
збиток	175	Негативне значення між рядками 100, 110, 120, 130 і рядками 140, 150, 160
Податок на прибуток від звичайної	180	Оборот по субрахунку 981
Фінансовий результат від звичайної діяльності:		

прибуток	190	Позитивне значення різниці показників рядка 170 і рядки 180
збиток	195	Значення рядка 175
Надзвичайні доходи	200	Оборот по кредиту рахунку 75
Надзвичайні витрати	205	Оборот по кредиту рахунку 99
Податки з надзвичайного прибутку	210	Оборот по субрахунку 982
Чистий прибуток	220	Позитивний результат між сумою значень рядків 190, 200 і величиною рядки 210 або позитивний результат між значеннями рядка 190 і рядки 205
Чистий збиток	225	Негативний результат між значеннями рядка 190 і рядки 205
11 розділ «Елементи операційних витрат»		
Матеріальні витрати	230	Оборот по кредиту рахунку 80
Витрати на оплату праці	240	Оборот по кредиту рахунку 81
Відрахування на соціальні заходи	250	Оборот по кредиту рахунку 82
Амортизація	260	Оборот по кредиту рахунку 83
Інші операційні витрати	270	Оборот по кредиту рахунку 84
Всього	280	Сума значень рядків 230 - 270
111 розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій»		
Чистий прибуток, що доводиться на одну просту акцію	320	(Рядок 220 або 225 - Дивіденди на привілейовані акції): рядок 330
Скоректований чистий прибуток, що доводиться на одну просту акцію	330	(Чистий прибуток (збиток) (рядок 220 або 225) - Дивіденди на привілейовані акції + Дивіденди, визнані відносно розбавляючих потенційних простих акцій, - (+) - (+) Інші доходи (витрати), які виникнуть при конвертації): рядок 310

Квартальна фінансова звітність окремих категорій юридичних осіб і організацій

До таких юридичних осіб і організацій відносяться:

➤ суб'єкти малого підприємництва, до яких, відповідно до Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10. 2000 р. № 2063-III, відносяться підприємства, у яких **середнеучетная** чисельність тих, що працюють за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 чоловік і об'єм річного валового доходу не перевищує 0,5 млн. євро;

➤ підприємства, що мають дочірні підприємства і об'єднання підприємств;

➤ представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Для суб'єктів малого підприємництва, а також для іноземних представництв передбачена квартальна фінансова звітність у складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). Зміст, форма, розкриття статей звітності для суб'єктів малого підприємництва і іноземних представництв встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (далі - П(С) БУ 25).

Підприємства, що мають дочірні підприємства, разом з квартальною фінансовою звітністю про власні господарські операції зобов'язані складати і представляти **консолідовану** фінансову звітність (стаття 12 Закону про бухгалтерський облік). Порядок складання консолідованої звітності регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського

обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99 р. № 176. Квартальна консолідована фінансова звітність подається власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного періоду.

Об'єднання підприємств, крім власної квартальної фінансової звітності, зобов'язані скласти і представити **зведену** фінансову звітність по всіх підприємствах, що входять в їх склад (стаття 12 Закону про бухгалтерський облік). Під об'єднанням підприємств розуміється з'єднання окремих підприємств унаслідок якої-небудь реорганізації, або в результаті отримання контролю одним підприємством над власним капіталом іншого підприємства. Прикладом таких підприємств можуть бути холдингові компанії, створена в результаті приватизація і корпоратизації. Порядок складання зведеної фінансової звітності встановлюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 (далі - П(С) БУ 19). Об'єднання підприємств, утворених на добровільних основах, представляють зведену проміжну фінансову звітність не пізніше 45 днів після закінчення звітного періоду.

Річна фінансова звітність включає наступні форми:

- Баланс (форма №1).
- Звіт про фінансові результати (форма №2).
- Звіт про рух грошових коштів (форма №3).
- Звіт про власний капітал (форма №4).
- Примітки до річної фінансової звітності (форма №5).

3. Аудит податкової звітності

Згідно **Закону № 2181** від 21 грудня 2000 року № 2181-111 (зі всіма змінами і доповненнями) всі документи, що представляються платником податків в контролюючий орган, розділені на податкові декларації і інші форми звітності. Податкова декларація володіє наступними **особливостями**:

- її форма повинна бути встановлена законодавством;
- на неї уявлення повинні розповсюджуватися певні терміни надання;
- вона повинна представлятися в контролюючі органи, перелік яких встановлений ст.2 **Закону № 2181**;
- на її підставі здійснюється нарахування і/або сплата податків, зборів (обов'язкових платежів).

Якщо певному звітному документу властиві всі перераховані особливості, то він є податковою декларацією, а це означає, що на нього розповсюджуються встановлені правила, порушення яких вабить певні наслідки.

При цьому на податкові декларації покладаються важливі функції доведення до контролюючих органів необхідної інформації, пов'язаної з процесом податкового адміністрування (стягування податків). Згідно **Закону № 2181**, платник податків:

- визначає суму податку, збору (обов'язкового платежу), виходячи з даних обліку, порядку податкового обліку і ставок податків, зборів, платежів. На цьому етапі у нього виникає **податкове зобов'язання**, визначене в п.1.2 **Закону № 2181**;
- відображає результат розрахунку суми податку, збору (обов'язкового платежу) в документі, форма якого встановлюється відповідним органом (якщо таке встановлення передбачено відповідним нормативним актом), - в **податковій декларації**;
- представляє податкову декларацію в контролюючий орган у встановлені терміни. У

момент уявлення, згідно п.5.1 Закону № 2181, відбувається узгодження податкового зобов'язання. Відповідно до пп.4.1.2 Закону № 2181, податкові декларації приймаються контролюючим органом без попередньої перевірки:

- після закінчення встановленого часу **сплачує податкове зобов'язання**, заявлене в декларації, до бюджету.

Таким чином, податкова декларація є зведеним документом, в якому визначається сума податку, що підлягає сплаті до бюджету (податкове зобов'язання). У момент представлення податкової декларації у відповідний орган податкове зобов'язання стає узгодженим і **не може бути** оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку. Його можна змінити тільки шляхом представлення уточненої декларації (п.5.1 Закону №2181).

В той же час, якщо та або інша форма звітності не підпадає під визначення податкової декларації, сума податку, збору (обов'язкового платежу), вказана в цьому звіті, **не є** узгодженим податковим зобов'язанням. Тому формально, навіть у разі проведення перевірки, контролюючий орган **не може нарахувати пеню і штрафні санкції на суму недоплати (при її виявленні)**.

Крім того, якщо для платника податків податкова декларація - це такий же звітний документ, як і «неподаткова» декларація (інші звіти), то для контролюючого органу - це джерело інформації. Відповідно до **Інструкції № 37** узгоджене податкове зобов'язання, відображене в податковій декларації, є підставою для нарахування його в картках особового рахунку, які ведуться податковим органом для кожного платника по кожному податку, збору (обов'язковому платежу), сплачуваним їм. До того ж дані, відображені в податковій декларації, можуть бути підставою для проведення на підприємстві планових і позапланових перевірок. Причому приводом для включення платника податків в план перевірок можуть бути не тільки вид діяльності, об'єми реалізації, наявність збитків, відображені в декларації, але і правильність (а точніше - «хронічна» неправильність) її заповнення.

Податкові декларації належать до тих звітів, порушення термінів представлення яких може «ударити» по платникові податків особливо боляче.

Крім фінансових санкцій існують і інші способи «підвищення свідомості» окремих платників податків. До них відносяться, зокрема, непрямі методи. Закон 2181 зобов'язує контролюючі органи самостійно визначати суми податкових зобов'язань у випадку якщо платник податків не представляє у встановлені терміни податкову декларацію. Найбільш вірогідним наслідком цього може стати проведення позапланової перевірка.

Непрямі методи визначення податкових зобов'язань застосовуються також, якщо платник не здав декларацію і:

- податковий орган не в силах встановити фактичне місцезнаходження платника;
- або платник ухиляється від представлення декларації;
- або не пред'являє первинні документи;
- або не веде податковий облік.

Нарахування податку на додану вартість здійснюється згідно Закону України «Про податок на додану вартість» №168/97-ВР (з вимірюваннями і доповненнями).

Об'єктом оподаткування є операції платників податків по:

- продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, зокрема операції по оплаті вартості послуг з договорів оперативної оренди (лізингу) і операції по передачі права власності на об'єкти застави позичальникові (кредиторів) для погашення кредиторської заборгованості заставника;
- ввезенню (пересилці) товарів на митну територію України і отриманню робіт (послуг), які надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України, зокрема операції по ввезенню (пересилці) майна за договорами оренди (лізингу),

застави і іпотеки;

- вивозу (пересилці) товарів за межі митної території України і наданню послуг (виконанню робіт) для їх споживання за межами митної території України.

Не є об'єктом оподаткування операції по:

- випуску (емісії), розміщенню в будь-які форми управління і продажу за засоби цінних паперів, випущених в звернення (емітованих) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи приватизаційні і компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, житлові чеки, земельні бони і **деривативны**; обміну вказаних цінних паперів на інші цінні папери; розрахунковий-кліринговий, реєстраторській і депозитарній діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності по управлінню активами.
- передачі майна орендодавця (**лизингодателя**), що є резидентом, в користування орендареві (**лизингополучателю**) згідно умовам договору оренди (лізингу) і його поверненню орендодавцеві (**лизингодателю**) після закінчення дії такого договору;
- сплаті орендних (лізингових) платежів за умовами договору фінансової оренди (лізингу) або за умовами договору оренди житлового фонду, що є основним місцем проживання орендаря;
- передачі майна в заставу кредиторів (кредиторів) згідно з угодою позики і його поверненням заставникові після закінчення дії такого договору;
- передачі кредитором, резидентом, що є, об'єкту іпотечного кредиту у власність або використання позичальником;
- грошовим виплатам основної суми і відсотків згідно умовам іпотечного кредиту;
- наданню послуг із страхування і перестраховки, передбачених Законом України "Про страхування", соціальному і пенсійному страхуванню;
- зверненню валютних цінностей (зокрема національної і іноземної валюти), банківських металів, банкнот і монет Національного банку України, за винятком використовуваних для цілей нумізматики, базою оподаткування яких є продажна вартість; випуску, зверненню і погашенню квитків державних лотерей, введених за ліцензією Міністерства фінансів України; виплаті грошових вигащів, грошових призів і грошових винагород; прийому ставок, зокрема шляхом обміну засобів на жетони або інші замітники гривні, призначені для використання в ігрових автоматах і іншому гральному устаткуванні, продажі негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими марками України, окрім колекційних марок, конвертів або листівок для потреб філателій, базою оподаткування яких є продажна вартість;
- наданню послуг з інкасації, розрахунковий-касового обслуговування, залучення, розміщення і повернення грошових коштів за договорами позики, депозиту, внеску, страхування або доручення; наданню, управлінню і переуступці фінансових кредитів, кредитних гарантій і банківських **поручительств** особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства;
- оплаті вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування і обов'язковість отримання (надання) яких встановлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволи), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита і т. п.;
- виплаті заробітної плати, пенсій, стипендій, субсидій, дотацій, інших грошових або майнових виплат фізичним особам за рахунок бюджетів або соціальних або страхових фондів в порядку, встановленому законом; виплаті дивідендів і роялті в грошовій формі або у формі цінних паперів (корпоративних прав), наданню комісійних (брокерських) і

ділерських послуг з торгівлі або управління цінними паперами, зокрема приватизаційними і компенсаційними паперами (сертифікатами), інвестиційними сертифікатами, житловими чеками, земельними бонами і дериватами на ринку цінних паперів України, а також дериватами на фондових, валютних і товарних біржах, створених в порядку, передбаченому відповідними законами;

- передачі основних фондів як внесок до статутного фонду юридичної особи для формування його цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані їм корпоративні права, зокрема при ввезенні основних фондів на митну територію України (окрім підакцизних товарів) або їх вивозі за межі митної території України; продажу за компенсацію сукупних валових активів платника (з урахуванням вартості гудвілла) податків іншому платникові податків.
- безвідплатній передачі в державну власність або комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або в їх сумісну власність об'єктів всіх форм власності, які знаходяться на балансі одного платника податків і передаються на баланс іншого платника податків, якщо такі операції здійснюються по рішеннях Кабінету Міністрів України, центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятим в межах їх повноважень. Це положення розповсюджується на операції по безвідплатній передачі об'єктів з балансу платника податків, що знаходиться в державній або комунальній власності, на баланс іншої юридичної особи, що знаходиться відповідно в державній або комунальній власності, здійснюваній за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування, до сфери управління яких відноситься такий платник податків і така юридична особа;
- наданню позашкільним учбовим закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду.

Податкове зобов'язання - загальна сума податку, отримана (нарахована) платником податків в звітному (податковому) періоді, яка визначена згідно справжньому Закону.

Податковий кредит - сума, на яку платник податків має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно справжньому Закону.

Бюджетне відшкодування - сума, що підлягає поверненню платникові податків з бюджету у зв'язку із зайвою сплатою податку у випадках, визначених Законом.

Податок на прибуток підприємства нараховують відповідно до Закону України "" від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР. Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоректованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податків і суму амортизаційних відрахувань.

Скоректований валовий дохід - валовий дохід, визначений згідно пункту 4.1 Закону, за винятком операцій, вказаних в пункті 4.2 Закону. Валовий дохід загальна сума доходу платника податків від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, винятковій (морською) економічній зоні, так і за їх межами. Стаття 4.1. визначає, що включається у валовий дохід, а стаття 4.2. – що не включається.

Тема 5. Аудит фінансових результатів

4. Сутність и завдання аудиту фінансових результатів
5. Аудит фінансових результатів та використання прибутку
6. Методика аудиторської оцінки фінансових результатів підприємства

1. Сутність и завдання аудиту фінансових результатів

Метою фінансового аналізу в аудиті є:

- визначення аудитором суті і змісту ділової активності клієнта;
- оцінка фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому;
- виявлення зон можливих навмисних і ненавмисних помилок в зовнішній звітності клієнта.

Аналітичні процедури аудитора в ході попереднього ознайомлення з бізнесом клієнта зводяться до порівняння:

- поточних даних з даними попередніх періодів;
- поточних даних з даними плану і прогнозу;
- поточних даних з нормативними (або оптимальними) значеннями;
- поточних даних підприємства з середніми галузевими даними;
- фінансових коефіцієнтів з нефінансовими показниками.

Метою застосування аналітичних процедур є визначення нетипових ситуацій в діяльності підприємства і в його звітності. Таким чином, правильно організований попередній огляд фінансового стану підприємства веде до зниження ризику аудитора в ході перевірки. Процедури попереднього огляду можуть з успіхом застосовуватися і на подальших етапах перевірки. У такому розумінні фінансовий аналіз грає в аудиті допоміжну роль.

Його прийоми і методи підпорядковані цілком цілям і завданням аудиторської перевірки. Проте все більш опуклою стає тенденція зростання самостійності фінансового аналізу в аудиті. Фінансовий аналіз є одним з видів послуг аудитора або аудиторської фірми. За підсумками звітного періоду для адміністрації підприємства, засновників, власників і акціонерів потрібна повна і ґрунтовна інформація про фінансове положення підприємства, отримані доходи і їх використання.

Така інформація може бути отримана в результаті проведення комплексного аналізу фінансових звітів по науково обґрунтованій методиці.

Еволюція розвитку аудиту показує, що питома вага аналітичних послуг в діяльності аудиторських фірм зростає. Клієнтів цікавить не тільки поточний фінансовий стан всього підприємства, але і перспективи зростання, очікувані наслідки від ухвалених рішень, сканування можливостей досягнення стратегічної мети.

Перед безпосереднім проведенням аналізу аудитор перш за все визначає його цілі і завдання. Потім розробляє **програму аналізу**, яка може складатися з наступних трьох етапів:

- вибір прийомів і методів аналізу, оптимальних для досягнення поставлених цілей і завдань;
- визначення інформаційної бази аналізу;
- встановлення критерію при ухваленні рішень у разі виявлення незвичайних коливань.

Істотні несподівані різниці між даними попередньої звітності клієнта за поточний період і іншою інформацією минулих років, використовувані для порівняння, називають в обліковій і аудиторській практиці незвичайними коливаннями. Однією з можливих причин існування незвичайних різниць є навмисні і ненавмисні помилки в обліку і звітності. Таким чином, якщо сума незвичайних коливань велика, то аудитор повинен встановити причини, що викликали їх, і визначити для себе, чи результат це дії нормальних економічних явищ або ж

помилка.

Якщо в ході аналізу не виявляється незвичайних коливань, то можливість істотних навмисних і ненавмисних помилок в обліку тих або інших показників мінімальна. Отже, аудитор може скоротити подальше детальне тестування по проаналізованих об'єктах, що заощадить його час і матеріальні витрати, пов'язані з аудитом.

Широко застосовується в аудиторській практиці метод коефіцієнтного аналізу. Коефіцієнти засновані на певних залежностях між окремими показниками звітності. Аудитор може використовувати коефіцієнтний аналіз як внутрішньогосподарчий і як зовнішній. Інформаційною базою внутрішньогосподарчого аналізу є весь циркулюючий документопоток (первинні документи, облікові реєстри, плани і кошториси, звіти про засідання ради директорів підприємства і загальних зборів акціонерів, технічна документація і т. п.). Аудитор має право запрошувати будь-яку інформацію, гарантуючи при цьому збереження комерційної таємниці. Інформаційною базою зовнішнього аналізу є зовнішня звітність підприємства.

Основною метою аудиту фінансового стану і фінансових результатів є збір, обробка інформації для визначення результатів фінансової діяльності з окремим підрахунком позитивного або негативного впливу всіх чинників.

При здійсненні аудиторської перевірки фінансових результатів необхідно виходити перш за все з того, що діяльність будь-якого об'єкту підприємництва включає дві взаємозв'язані сторони - господарську і фінансову. Перша визначає залучені у виробничу діяльність виробничі активи (основний капітал), друга - вибір і величину використаних фінансових пасивів (ресурсів). Від їх органічної взаємодії в господарському процесі і залежить фінансовий результат. Причому визначення і органічне з'єднання капіталу і ресурсів - процес динамічний.

Пристаюючи до аудиту фінансових результатів на прохання клієнта, аудитор перш за все повинен з'ясувати, яку мету ставив перед собою виробник - отримати максимум прибули, завоювати ринок, утриматися на ринку і ін. Лише після цього можна здійснити обґрунтований аналіз і підготувати достовірні висновки, тобто необхідно просуватися від мети до засобів її досягнення.

Основними джерелами інформації такого аналізу є наступні:

- баланс;
- звіт про фінансові результати і їх використання;
- податкові декларації підприємства;
- бухгалтерські реєстри по обліку виробничих витрат, реалізації, фінансових результатів (журнали-ордери № 10, 10/1, 11, відомості № 12, 15 і ін. - при журнальній-ордерній формі обліку, реєстри аналогічного призначення при використанні підприємством інших форм бухгалтерського обліку).

Аудитор повинен ознайомитися з порядком обліку виробничих витрат, формування собівартості продукції (зокрема використовувані підприємством методи розподілу комплексних витрат), реалізації продукції і фінансових результатів.

Після цього здійснюють загальну оцінку фінансових результатів: виконання плану прибули не тільки по сумі, але і по окремих складових - від основного виду діяльності, іншої діяльності, внереализационной прибули і збитків (табл. 5.1).

Таблиця 5.1.

Аналіз виконання плану балансового прибутку, тис. грн.

Показник	За планом	фактично	Приріст або зменшення	Коефіцієнт зміни плану
Прибуток від основної діяльності	106000	130500	+24500	1,23
Прибуток від іншої реалізації		200	+200	
Збитки від іншої реалізації	-	600	-600	
Внереалізаційні результати				
прибуток	-	800	+800	
збитки	-	400	-400	
Балансовий прибуток	106000	130500	24500	1,23

Як видно з табл. 5.1, на виконання плану балансового прибутку зробило вплив тільки зміна суми прибули від основної діяльності, оскільки прибули і збитки по двох інших групах однакові.

2. Аудит фінансових результатів та використання прибутку.

Одна з найважливіших складових частин фінансового аналізу - аналіз формування прибули. Аналіз прибутку знаходиться в безпосередньому зв'язку з порядком її формування.

Для перевірки нарахування і використання прибутку застосовуються наступні аудиторські процедури:

- Перевірка правильності класифікації окремих видів фінансових результатів і їх розрахунок згідно законодавству. Початкова інформація – ж/о 15, Ф2, декларація на прибуток.
- Перевірка розрахунку прибутку оподаткування. Початкова інформація – Ж/о №15, Ф2, декларація на прибуток.
- Перевірка своєчасності і повноти сплати авансових платежів впродовж кварталу по податку на прибуток за наслідками звітної періоду. Декларація по податку на прибуток, довідка про фактично отриманий прибуток.
- Перевірка цільового використання прибули і повнота віддзеркалення в регістрах синтетичного обліку використання прибула. Ж/о №15, Головна книга.

Загальна сума прибули (балансовий прибуток), отримана підприємством за певний період, складається з:

- прибули (збитку) від реалізації продукції, послуг, виконаних робіт;
- прибули (збитку) від іншої реалізації;
- прибули (збитку) від **внереалізаційних** операцій.

Прибуток (збиток) від реалізації продукції, послуг, виконаних робіт розраховується як різниця між сумою виручки від реалізації продукції в діючих цінах (без податку на додану вартість і акцизів) і величиною витрат на виробництво і реалізацію продукції, послуг, робіт, що включаються в собівартість.

Прибуток (збиток) від іншої реалізації визначається як різниця між ринковою ціною за продані майно, матеріальні цінності, що належать підприємству і їх первинною або залишковою вартістю.

Прибуток (збиток) від **внереалізаційних** операцій розраховується як різниця між

доходами і витратами по **внереализационным** операціях, тобто доходами і витратами, не пов'язаними з виробництвом продукції, послугами, виконанням робіт, продажем майна.

До складу доходів від **внереализационных** операцій входять:

- доходи від фінансових вкладень підприємств (у цінні папери, надані позики);
- пайова участь в статутному капіталі інших підприємств і др.;
- доходи від майна, що здається в оренду;
- сальдо отриманих і сплачених штрафів, неустойок;
- позитивні курсові різниці по валютних рахунках і операціях в іноземній валюті;
- надходження сум в рахунок погашення дебіторської заборгованості, списаної в минулі роки в збиток;
- прибуток минулих років, що виявлений і поступила в звітному році;
- суми, що поступили від покупців по перерахунках за продукцію, реалізовану минулого року;
- відсотки, отримані по грошових рахунках підприємства в кредитних установах і ін.

До складу **внереализационных** витрат входять:

- недостачі і збитки від втрати матеріальних цінностей і грошових коштів, виявлених в результаті ревізій і інвентаризацій;
- негативні курсові різниці по валютних рахунках і операціях в іноземній валюті;
- збитки минулих років, виявлені в звітному році;
- списання безнадійної дебіторської заборгованості;
- втрати, що не компенсуються, від стихійних лих;
- витрати по замовленнях, що анулюються;
- судові витрати;
- витрати на зміст законсервованих виробничих потужностей і ін.

Виходячи з порядку формування прибутку підприємства ведеться її аналіз чинника, метою якого є оцінка динаміки показників балансового і чистого прибутку, виявлення ступеня впливу на фінансові результати підприємства ряду чинників, зокрема:

- зростання (зниження) собівартості продукції;
- зростання (зниження) об'єму її реалізації;
- підвищення її якості і розширення асортименту;
- аналіз показників рентабельності;
- виявлення резервів збільшення прибули і ін.

Аналіз фінансових результатів підприємства починається з оцінки динаміки показників балансового і чистого прибутку за звітний період (див. табл. 5.2). При цьому порівнюються основні фінансові показники за минулий і звітний періоди, розраховуються відхилення від базової величини показника і з'ясовується, які показники зробили найбільший вплив на балансовий і чистий прибуток.

Таблиця 5.2.

Показники балансового і чистого прибутку (млн. грн.)

Показник	На початок	На кінець	У % до початку
1. Виручка від реалізації (без ПДВ і акцизів)	312	478	153,2
2. Витрати на виробництво реалізованої продукції	169	196	115,9
3. Прибуток від реалізації	143	282	197,2
4. Прибуток від іншої	6	8	133,3

внереализационных	12	16	133,3
6. Балансовий прибуток	161	306	190,0
7. Чистий прибуток	105	199	189,5

З даної таблиці видно, що балансова і чиста прибутку підприємства за звітний період виросли. Збільшення прибутку досягнуте в основному за рахунок зростання виручки від реалізації продукції і зростання прибули від реалізації продукції.

Потім проводять кількісну оцінку впливу на зміну прибули від реалізації наступних основних чинників:

1. Вплив на прибуток змін відпускних цін на реалізовану продукцію:

P1- реалізація в звітному році в цінах звітного періоду;

P2- реалізація в звітному році в цінах базисного періоду.

2. Вплив на прибуток змін в об'ємі продукції:

П0- прибуток базисного періоду;

K1- коефіцієнт зростання об'єму реалізованої продукції.

C0- собівартість реалізованої продукції базисного періоду;

C1.0- собівартість реалізованої продукції за звітний період в цінах базисного періоду.

3. Вплив на прибуток змін в об'ємі продукції, обумовлені змінами в структурі продукції:

K2- коефіцієнт зростання об'єму реалізованої продукції в цінах базисного періоду.

P0- реалізація в базисному періоді;

P1.0- реалізація в звітному періоді за цінами базисного періоду.

4. Вплив на прибуток економії від зниження собівартості продукції:

C1.0- собівартість реалізованої продукції за звітний період в цінах базисного періоду;

C1- фактична собівартість реалізованої продукції за звітний період.

5. Вплив на прибуток змін собівартості за рахунок структурних зрушень у складі продукції:

6. Розраховується вплив на прибуток змін цін на матеріали, тарифи, послуги

7. Економія, викликана порушенням господарської дисципліни:

8. Сумарний вплив на прибуток всіх перерахованих чинників:

У табл. 4.3. приведені початкові дані для розрахунку розміру впливу на прибуток вказаних вище чинників.

Таблиця 4.3.

Фінансові показники роботи підприємства (млн. грн.)

Показник	На початок періоду (по базису)	По базису на фактично реалізовану продукцію	На кінець періоду (фактичні дані)	Фактичні дані з коректуванням на зміну цін
Виручка від реалізації у відпускних цінах підприємства	312	410	478	410
Витрати на виробництво (повна собівартість)	169	183	196	182
Прибуток від реалізації продукції	143	227	282	228

1. Вплив на прибуток змін відпускних цін на реалізовану продукцію $\pm I_1$.

$\pm I_1 = 478 \text{ млн. грн.} - 410 \text{ млн. грн.} = +68,0 \text{ млн. грн.}$

2. Вплив на прибуток змін в об'ємі продукції $\pm I_2$.

Розрахуємо коефіцієнт зростання об'єму реалізованої продукції:

$$K1 = 183 : 169 = 1,082$$

$$\pm I_2 = 143 \text{ млн. грн.} \times 1,082 - 143 \text{ млн. грн.} = +11,7 \text{ млн. грн.}$$

3. Вплив на прибуток змін в об'ємі продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції $\pm I_3$.

Розрахуємо коефіцієнт зростання об'єму продукції в оцінці за відпускними цінами: $K2 = 410 : 312 = 1,314$

$$\pm I_3 = 143 \text{ млн. грн.} \times (1,314 - 1,082) = +33,2 \text{ млн. грн.}$$

4. Вплив на прибуток економії від зниження собівартості продукції $\pm I_4$:

$$\pm I_4 = 183 \text{ млн. грн.} - 182 \text{ млн. грн.} = 1,0 \text{ млн. грн.}$$

5. Вплив на прибуток змін собівартості за рахунок структурних зрушень у складі продукції $\pm I_5$.

$$\pm I_5 = 169 \text{ млн. грн.} \times 1,314 - 183 = +39,0 \text{ млн. грн.}$$

6. Вплив зміни відпускних цін на матеріали і тарифів $\pm I_6$. У нашому прикладі ціни на матеріали, електроенергію і тарифи на оплату праці були підвищені на 32 млн. грн., що привело до зниження на цю суму прибули, тобто $\pm I_6 = -32,0 \text{ млн. грн.}$

7. Економії в результаті порушення господарської дисципліни не було, тобто $\pm I_7 = 0$.

Таким чином, вплив всіх чинників на величину прибули від реалізації продукції складо: $\pm I = +68,0 + 11,7 + 33,2 + 1,0 + 39,0 + (-32,0) + 0 = 129,0 \text{ млн. грн.}$

Найважливішим показником, що відображає кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, є рентабельність. Рентабельність характеризує прибуток, що отримується з кожної гривни засобів, вкладених в підприємства або інші фінансові операції.

Виходячи з складу майна підприємства, в яке вкладаються капітали, і господарських і фінансових операцій, що проводяться підприємцем, існує система показників рентабельності.

1. Рентабельність майна підприємства:

2. Рентабельність **внеоборотных** активів:

3. Рентабельність оборотних активів:

4. Рентабельність інвестицій:

5. Рентабельність власного капіталу:

6. Рентабельність позикових засобів:

Плата за користування кредитами включає як безпосередньо відсотки за кредит, так і всілякі штрафи, пені, неустойки, що виникають у підприємства при розрахунках з постачальниками і податковими органами.

7. Рентабельність сукупного використовованого капіталу (вкладень капіталу):

$$P = \frac{\text{Плата за пользование кредитами} + \text{Чистая прибыль}}{\text{Средняя величина активов (имущества)}} \cdot 100\%$$

8. Рентабельність реалізованої продукції:

За допомогою перерахованих показників аналізується ефективність використання активів.

3. Методика аудиторської оцінки фінансових результатів підприємства

Підготовка аудиторського висновку як необхідний етап включає аналіз фінансових результатів роботи підприємства. Цей аналіз виконується у декілька етапів. Першим етапом може бути аналіз чинника результатів роботи підприємства, тобто аналіз впливу різних чинників на отриманий фінансовий результат. Методи проведення такого аналізу виходять власне за курс аудиту і тому тут не розглядаються. Отриману в результаті такого аналізу інформацію аудитор повинен використовувати при підготовці аудиторського висновку.

Загальна оцінка фінансового результату діяльності підприємства за конкретний звітний період не вимагає особливих інтелектуальних зусиль, оскільки порівнюючи дебет і кредит

рахунку "Реалізація", можна констатувати лише сам факт отримання прибули або збитків.

Фінансові результати підприємства розглядаються в перспективі не менше чим за три роки.

Наступним етапом аудиту фінансових результатів є розрахунок показників, значення яких характеризують основні результати фінансово-господарської діяльності. Така методика аналізу і оцінки фінансово-економічного стану підприємства була запропонована В.Г. Маргулісом. Вона включає 11 показників, комплексний аналіз яких дозволяє зробити висновок про фінансово-економічний стан підприємства.

Дана методика складається з показників, оптимальні (средневзвешенные) оцінки значень яких, використовувані для зіставлення в практичних розрахунках, отримані за даними американських і європейських збірок, що випускаються щорічно виданнями «Лео Трій» (США) і «Данн энд Бренстед» (Великобританія). Дані американських і європейських джерел практично співпадають, що дозволяє їх вважати середньосвітовими.

Враховуючи стан економіки України в цілому і її окремих підприємств, можливість досягнення оптимальних значень цих показників у вітчизняній практиці викликає серйозні сумніви. Тому рекомендується проводити такий аналіз як мінімум за три попередні періоди для відстежування тенденції. Відповідні висновки робляться на підставі зіставлення набутих значень показників з середневзвешеними їх значеннями.

Розраховуються наступні показники:

1. Структура активів.
2. Оборотність активів
3. Ефективність виробництва
4. Прибутковість
5. Рівень запасу
6. Зокрема рівень запасу готової продукції
7. Рівень оплати праці
8. Заборгованість по загальних активах
9. Загальний ризик
10. Критична оцінка
11. Адміністративне навантаження

Дані, необхідні для розрахунку показників в основному отримують з відповідних рядків балансу і звіту про фінансові результати. Порядок отримання інформації приведений в табл. 5.4 по кожному показнику.

Таблиця 5.4.

Отримання інформації для розрахунку показників оцінки фінансово-економічного стану підприємства

№ п/п	Показники	Формула для розрахунку
1.	Основний капітал	$A1+A3$
2.	Оборотний капітал	$A2$
3.	Сума активів	$A1+A2+A3$
4.	Об'єм продажів	$\Phi35+dA(50,160,170,180,190,200,210)$
5.	Сумарні витрати	$\Phi280$
6.	Чистий прибуток	$A_{\text{кон}}-A_{\text{нач}}-d(\text{Кон-Нач:}50,160,170-210)$
7.	Сумарний запас	$A30+A100+A110+A120+A130+A140+A150$
8.	Фонд оплати праці	$\Phi240$
9.	Загальна заборгованість	$\Pi480+\Pi620$
10.	Короткострокова заборгованість	$\Pi620$

11.	Чисельність АУП	
12.	Чисельність виробничого персоналу	

У табл. 4.4 прийняті наступні позначення:

А – актив балансу;

А1 – підсумок першого розділу активу балансу;

Ф35 – рядок 35 форми 2;

Акон, Анач – актив балансу відповідно на кінець (почало) періоду;

П – відповідний рядок пасиву балансу

Порядок розрахунку показників і їх нормативні значення приведені в табл. 5.5.

Таблиця 5.5.

Нормативні значення показників фінансово-економічного стану підприємства

№ п/п	Показники	Формула для розрахунку	Норматив
1.	Структура активів	П1/П2	немає
2.	Оборотність активів	П4/П3	80%
3.	Ефективність виробництва	П5/П4	немає
4.	Прибутковість	П6/П4	$\leq 20\%$
5.	Рівень запасу	П7/(П4/90)	80-90 днів
6.	Рівень запасу готової продукції	Запаси готової продукції / Объем продажів за день	менше 7 днів
7.	Рівень оплати праці	П8/П4	40-60%
8.	Заборгованість по загальних активах	П9/П3	немає
9.	Загальний ризик	П2/П10	немає
10.	Критична оцінка	(П2-П7)/П10	20-30%
11.	Адміністративне навантаження	Чисельність АУП/Чисельність виробничого персоналу	1/5-1/7

У табл. 4.5. П з відповідним номером позначає відповідний показник з табл. 4.4.

Відмітною особливістю даної методики є:

1. При розрахунку об'єму продажів і чистого прибутку враховується відповідна зміна дебіторській заборгованості за період.

2. Фонд заробітної плати враховується без нарахувань на заробітну плату і плату до позабюджетних фондів.

3. Чисельність АУП – чисельність працівників підприємства, що мають підлеглих.

4. Чисельність виробничого персоналу – чисельність працівників підприємства, що не мають підлеглих.

Розрахунок коефіцієнтів, що характеризують фінансову стійкість підприємства, може бути здійснений на основі бухгалтерського балансу, складеного згідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»

До таких коефіцієнтів відносяться:

- коефіцієнт автономії;
- коефіцієнт фінансової стійкості;
- коефіцієнт фінансової незалежності;
- коефіцієнт співвідношення повернутих і власних засобів;
- коефіцієнт маневреності власних засобів.

Коефіцієнта автономії:

Показує питому вагу власних засобів в загальній сумі ресурсів підприємства.

Коефіцієнт фінансової стійкості:

Доходи майбутніх періодів включаються в розрахунок коефіцієнта в тій частині, яка буде повністю зароблена в перебігу операційного циклу підприємства, або, якщо тривалість операційного циклу менше 12 місяців, - протягом року, починаючи з дати складання балансу. Показує, яка частина поточних зобов'язань може бути погашена власним капіталом підприємства.

Коефіцієнт фінансової незалежності:

Кредства = Забезпечення майбутніх витрат і платежів (430) + Довгострокові зобов'язання (480) + Поточні зобов'язання (620) + Доходи майбутніх періодів (630).

Показує питому вагу власних засобів в обшій сумі заборгованості підприємства.

Коефіцієнт співвідношення власних і повернутих засобів:

Привлеченные= Цільове фінансування (420) + Довгострокові зобов'язання (480) + Поточні зобов'язання (620) + Доходи майбутніх періодів (630).

Показує вартість повернутих підприємством засобів з розрахунку на 1 грн. власних.

Коефіцієнт маневреності власних засобів:

Показує ступінь мобільності власних засобів підприємства.

Тема 6. Аудит актива и пасива баланса

1. Основні фонди
2. Аудит інвестицій
3. Дебіторська заборгованість
4. Аудит запасів
5. Аудит незавершеного виробництва
6. Готова продукція
7. Грошові кошти та їх еквіваленти
8. Власний капітал
9. Зобов'язання підприємства

1. Основні фонди

Бухгалтерський облік основних засобів на підприємстві повинен вестися згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "**Основні засоби**" затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. під № 288/4509. Цей стандарт визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації **про основні засоби і інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.**

Терміни, приведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають наступне значення:

Амортизація - систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується, - первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Група основних засобів - сукупність однотипних по технічних характеристиках, призначенні і умовах використання необоротних матеріальних активів.

Зменшення корисності - втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос необоротних активів - сума амортизації об'єкту необоротних активів з початку їх корисного використання.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство чекає отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство містить метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здача в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більш за один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Об'єкт основних засобів - закінчений пристрій зі всіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або відособлений комплекс конструктивно сполучених предметів одного або різного призначення, які мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керівництво і єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс -определенную роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Подібні об'єкти - об'єкти, що мають однакове функціональне призначення і однакову

справедливу вартість.

Первинна вартість - історична (фактична собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Термін корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротних активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде проведений (виконаний) очікуваний підприємством об'єм продукції (робіт, послуг).

Сума очікуваного відшкодування - сума, яку підприємство чекає до відшкодування вартості необоротного активу при його майбутньому використанні, включаючи його ліквідаційну вартість.

З метою бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються по наступних групах:

Основні засоби

Земельні ділянки.

Капітальні витрати на поліпшення земель.

Будівлі, споруди і передавальні пристрої.

Машини і устаткування.

Транспортні засоби.

Інструменти, приладдя, інвентар (меблі)

Робоча і продуктивна худоба.

Багаторічні насадження.

Інші основні засоби.

Інші необоротні матеріальні активи

Бібліотечні фонди.

Малоцінні необоротні матеріальні активи.

Тимчасові (нетитульні) споруди.

Природні ресурси.

Інвентарна тара.

Предмети прокату.

Інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, що включаються до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Об'єкт основних засобів визнається **активом**, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання і вартість його може бути достовірно визначена.

Первинна вартість об'єкту основних засобів складається з наступних витрат:

- суми, які сплачують постачальникам активів і підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито і аналогічні платежі, здійснювані у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати по страхуванню ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, наладку основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первинна вартість безоплатно отриманих основних коштів рівна їх справедливій вартості

на дату отримання, з урахуванням вищеперелічених витрат. Первинною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш ніж на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкту основних засобів на ту ж дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт.

Об'єктом амортизації є основні засоби (окрім землі). Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкту, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації.

У бухгалтерському обліку підприємства для кожного основного засобу можна використовувати "свій" вид амортизації. П(С) БУ 7 передбачає наступні методи амортизації:

- прямолінійний;
- процентний;
- прискорений;
- кумулятивний;
- виробничий;
- податковий.

Прямолінійний метод є визначення річної суми амортизації шляхом ділення вартості об'єкту на очікуваний термін корисного використання. Наприклад, придбана будівля вартістю 2000000 грн., визначений очікуваний термін корисного використання - 50 років. Ліквідаційна вартість об'єкту рівна нулю. Річна норма амортизації складе: $2000000 : 50 = 40000$ грн. Відповідно, щомісячна норма - $40000 : 12 = 3333,33$ грн. Для зручності цю норму можна перевести у відсотки: $3333,33 : 2000000 \times 100 = 0,1667\%$ в місяць. Нарахування амортизації у відсотках необхідно проводити до первинної вартості об'єкту. Даний метод найбільш прийнятний для нарахування амортизації по об'єктах, які опосередковано беруть участь у виробничому процесі, у випадках, коли достатньо точно визначити об'єм економічних вигод від їх використання неможливо. Це можуть бути адміністративні будівлі, меблі, службові автомобілі і ін.

Процентний метод. Нараховується шляхом множення річного відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкту. Річний відсоток амортизації визначається по формулі:

де: n - кількість років корисного використання об'єкту. Отриманий результат необхідно помножити на 100. Наприклад, термін корисного використання стільця - 2 року, первинна вартість об'єкту - 200 грн., ліквідаційна вартість - 1 грн. Річний відсоток амортизації складе 92,93%. Щомісячний - 7,74%. Щомісячну амортизацію необхідно нараховувати на залишкову вартість об'єкту на початок року. Цей метод достатньо трудомісткий і найбільш підходить для амортизації об'єктів, які швидко знецінюються, оскільки на первинному етапі (перший рік експлуатації) знос значно перевищує подальші нарахування.

Прискорений метод. Відрізняється від прямолінійного (вираженого у відсотках) тільки тим, що нараховується на залишкову вартість об'єкту основних засобів і при цьому сума амортизації множиться на 2. В той же час зважаючи на те що амортизація нараховується на залишкову вартість об'єкту, прискорений метод має ті ж властивості, що і процентний, а саме: велику суму амортизації в перший рік і поступове її зменшення до кінця терміну експлуатації об'єкту.

Кумулятивний метод. Суми амортизації визначаються за допомогою множення первинної вартості об'єкту (за мінусом ліквідаційної вартості) на кумулятивний коефіцієнт,

який розраховується по формулі:

Значення знаменника у формулі визначається таким чином: якщо, наприклад, термін служби об'єкту рівний 10 рокам, то сума років експлуатації: $10+9+8+7+6+5+4+3+2+1=55$.

Приклад.

1. Первинна вартість об'єкту - 7 млн. грн.
2. Ліквідаційна вартість - 700 тис. грн.
3. Сума чисел - років експлуатації при терміні служби 5 років, складає 15.
4. Вартість, що амортизується, складає 6,3 млн. грн. (7000 - 700).

Результати розрахунку амортизаційних відрахувань приведемо в табл 6.1:

Таблиця 6.1

Розрахунок сум амортизації кумулятивним методом

Роки	Річна сума амортизації, тис. грн.	Накопичений знос, тис. грн.	Залишкова вартість, тис. грн.
1-ою	$6300 \cdot 5 / 15 = 2100$	2100	4900 (7000-2100)
2-ою	$6300 \cdot 4 / 15 = 1680$	3780	3220 (7000-3780)
3-ою	$6300 \cdot 3 / 15 = 1260$	5040	1960 (7000-5040)
4-ою	$6300 \cdot 2 / 15 = 840$	5880	1120 (7000-5880)
5-ою	$6300 \cdot 1 / 15 = 420$	6300	700 (7000-6300)

Цей метод, так само, як **процентний і прискорений**, подразумеває зменшення амортизації, що нараховується, до кінця терміну експлуатації об'єкту, тобто чим менше залишається років експлуатації об'єкту, тим менше коефіцієнт і сума амортизації. Відповідно змінюються накопичений знос і залишкова вартість.

Виробничий метод. Це найпростіший і ефективніший метод нарахування амортизації. Суть його полягає в тому, що підприємство визначає об'єм продукції, який підприємство планує провести з використанням конкретного об'єкту ОС, і виходячи з цієї суми розраховує розмір амортизації на кожну гривню готової продукції.

Наприклад, очікуваний об'єм готової продукції по верстату Г-1 складає 2000000 грн., вартість верстата -100000 грн. Таким чином, на 1 гривню готової продукції доводиться знос верстата в сумі 5 копійок, або 5% ($100000 : 2000000 \times 100 = 0,5\%$).

Щомісячна сума амортизації визначатиметься як множення об'єму готової продукції на коефіцієнт. Наприклад, в травні 2001 року з використанням верстата Г-1 проведено продукції на 22433 грн., амортизація верстата складе $22433 \times 0,5\% = 112,17$ грн.

Значним недоліком виробничого методу можна вважати необхідність довгострокового планування ціни готової продукції підприємства, що в умовах нестабільної економіки зробити досить складно.

Податковий метод менш всіх інших відповідає економічній суті процесів, що відбуваються на підприємстві. Цей метод зрівнює предмети, які мають абсолютно різні терміни використання і функціональні можливості, що не приводить до економічно обгрунтованого нарахування амортизації. Під податковим нарахуванням амортизації слід розуміти використання відповідних коефіцієнтів і розділення основних засобів на групи. Проте при цьому щомісячне нарахування амортизації, продаж, реконструкція, поліпшення і інші операції з ОС в бухгалтерському обліку повинні проводитися тільки згідно П(С) БУ 7.

Вимоги до амортизації основних засобів, вживані в податковому обліку, містяться в ст. 8, 9. Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». Згідно норм цього Закону, під «терміном "амортизація" основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованої прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань».

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби і придбання, закладку і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;
- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації і інших видів поліпшення основних фондів;
- поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом.

Не підлягають амортизації і повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на:

- придбання і відгодівля продуктивної худоби;
- вирощування багаторічних ПЛОДОНОСНИХ насаджень;
- придбання основних фондів або нематеріальних активів в цілях їх подальшого продажу іншим особам або їх використання як комплектують (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;
- зміст основних фондів, які знаходяться на консервації.

Згідно податкового законодавства основні фонди підлягають розподілу по наступних групах:

-група 1 -здания, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої, зокрема житлові будинки і їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

- група 2 - автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади і інструменти, інше конторське (офісне) устаткування, пристрої і приладдя до них;

- група 3 - будь-які інші основні фонди, не включені в групи 1, 2 і 4.

- група 4 - електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби прочитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (зокрема стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду.

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується по формулі:

$$Ba = Ba-1 + Pa-1 - Va-1 - Aa-1$$

де: **Ba** - балансова вартість групи на початок звітного періоду;

Ba-1 - балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

Pa-1 - сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій і інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

Va-1 - сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

Aa-1 - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих в періоді, що передував звітному.

Амортизація окремого об'єкту основних фондів групи 1 проводиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкту ста не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкту входить до складу валових витрат за наслідками

відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкту прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожній з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в наступному розмірі (з розрахунку на календарний квартал):

- група 1 - 2 відсотки;
- група 2 - 10 відсотків;
- група 3 - 6 відсотків;
- група 4 - 15 відсотків.

Платник податків може ухвалити рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених підпунктом 8.6.1.

Щоб визначити **облікову політику** відносно основних засобів, необхідно:

1. Провести інвентаризацію і представити перелік предметів, що мають достовірну вартість і що є матеріальними активами, які відповідають визначенню основних засобів, приведеному в П(С) БУ 7. Якщо операційний цикл підприємства більше року, то і термін корисного використання цих активів повинен бути більше цього операційного циклу.

2. Розподілити всі основні засоби, визнані такими згідно пункту 1, по класифікаційних групах, приведених в п.5 П(С) БУ 7 (т.е. розподілити по групах основних засобів і інших нематеріальних активів). Для цього необхідно встановити вартісні ознаки предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Наприклад, якщо таку вартісну ознаку складає 500 грн., то предмети, що відносяться по якісних характеристиках до груп основних засобів, але що мають вартість менше 500 грн., будуть віднесені до групи інших нематеріальних активів. А предмети, що відносяться по якісних характеристиках до групи 5.2.1 і групам 5.2.3-5.2.7, незалежно від вартості (тільки за ознакою корисного використання більше року) відноситимуться до названих груп.

3. Якщо при проведенні інвентаризації виявлено, що залишкова вартість основних засобів більш ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості, то дані об'єкти основних засобів переоцінюються. У разі переоцінки об'єкту основних засобів на ту ж дату проводиться переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт.

Під групою об'єктів основних засобів у жодному випадку не можна розуміти групу основних фондів для податкового обліку.

Крім того, згідно міжнародним стандартам бухгалтерського обліку групи основних засобів розрізняються по характеру і способу використання в діяльності підприємства. Наприклад, транспортні засоби можуть ділитися на літаки, теплоходи і автомобілі, автомобілі можуть ділитися на вантажні і легкові і т.д. У Плані рахунків, до якого жорстко прив'язані групи основних засобів, теж можуть бути субрахунки другого і третього порядку для класифікації за конкретними ознаками характеру і способу використання.

Таким чином, у разі переоцінки об'єкту основних засобів на ту ж дату може проводитися переоцінка всіх об'єктів більш глибоко ідентифікованих груп.

4. Визначити термін корисного використання (експлуатації) кожного основного засобу. При визначенні зазначеного терміну слід враховувати:

- очікуване використання об'єкту підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний і моральний знос;
- правові або подібні обмеження щодо термінів використання об'єкту і інші чинники.

5. Вибрати для кожного об'єкту основних засобів один з методів амортизації (окрім землі, оскільки земля не є об'єктом амортизації).

6. Визначити, якщо необхідно, ліквідаційну вартість кожного об'єкту основних засобів.

7. Вибрати для об'єктів, що відносяться до групи інших необоротних активів, метод амортизації: або прямолінійний, або виробничий. Для малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів можна вибрати, окрім прямолінійного або виробничого, один з двох можливих методів нарахування амортизації:

- у першому місяці використання об'єкту - у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, і що залишилися 50% - в місяці списання активу з балансу;
- у першому місяці використання об'єкту - 100% його вартості.

8. Вести бухгалтерський облік основних засобів і податковий облік основних фондів окремо. У податковому обліку необхідно визначити об'єкти основних засобів, амортизація витрат на придбання яких не проводиться (наприклад, невиробничі або отримані підприємством безкоштовно), і інші нюанси (наприклад, застосування знижуючих коефіцієнтів до суми нарахованої податкової амортизації).

Сумістити бухгалтерський і податковий облік основних засобів в єдине ціле в даний час неможливо. Спроби впровадження в життя подібного симбіозу приводять до порушення правив або - першого, або другого. І бухгалтерський, і податковий облік основних засобів необхідно вести відособлено. Наприклад, у вигляді двох облікових карток на кожен основний засіб - податковою і бухгалтерською. Форма картки може бути стандартна (типова форма 03-1), затверджена наказом Міністерства статистики України "О затвердженні типових форм первинного обліку" від 29.12.95 р. № 352.

Аудит основних засобів **включає**:

- перевірку дотримання правил оформлення операцій по їх надходженню, переміщенню, вибуттю і ліквідації;
- правильність нарахування і використання амортизаційних відрахувань і нарахувань зносу малоцінних і швидкозношувальних предметів;
- законність витрат на поточний і капітальний ремонт основних засобів;
- здійснення капітальних вкладень і ведення обліку основних засобів.

Джерелами інформації аудиту операцій з основними засобами є наступні:

- акти введення в експлуатацію, приймання-передачі;
- накладні на внутрішні переміщення;
- інвентарні картки, опис інвентарних карток, картки руху;
- інвентарні списки по місцях їх знаходження і експлуатації;
- акти ліквідації основних засобів;
- акт приймання і здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів;
- акт інвентаризації і **сверочные** відомості за наслідками інвентаризації основних засобів;
- кошториси і плани капітального ремонту основних засобів;
- дефектні акти на проведення капітальних ремонтів;
- **разработочные** таблиці за розрахунком амортизації і зносу основних засобів;
- відповідні відомості і журнали-ордери;
- звітні форми, бланки.

Аудитор **вивчає**: правильність віддзеркалення в обліку операції по списанню бракуючих основних засобів, повне віднесення на матеріально відповідальних осіб сум, необхідних для відшкодування підприємству. Всі об'єкти основних засобів повинні бути закріплені за матеріально відповідальними особами. Для цього вартість закріплених за матеріально відповідальними особами основних засобів за даними інвентарних списків порівнюють із залишком по рахунку "Основні засоби" на дату вивчення.

Перевіряють **правильність відзеркалення основних засобів** за фактичними витратами на придбання, зведення і виготовлення, що складає їх первинну вартість. Зміна первинної вартості основних засобів допускається у разі добудови, дообладнання, реконструкції і часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Погашення вартості основних засобів здійснюється за рахунок зносу (**амортизаційних відрахувань**) по затверджених нормах. Наявність і рух основних фондів, відбиваних в балансі підприємства і в звіті про його фінансово-майновий стан, включає як власні, так і орендовані у складі цілісних майнових комплексів, а також що знаходяться в експлуатації або не експлуатовані взагалі (ремонт, реконструкція, консервація) або **отсутствующие** на даному підприємстві (здані в оренду).

Досліджуються питання **індексації балансової вартості** основних фондів, яку організації і установи повинні здійснювати відповідно до П(С) БУ і відповідних ухвал Кабінету Міністрів України. Зміни у вартості основних фондів і сум зносу відбиваються в інвентарних картках обліку основних фондів або в інших регістрах аналітичного обліку.

Операції **надходження, переміщення, вибуття і ліквідації** основних засобів досліджують по первинних документах і бухгалтерських записах. Звертають увагу на правильність, своєчасність і повноту їх оприбуткування. По основних засобах, що поступили безкоштовно, доцільно провести **стрічну перевірку**, щоб встановити правильність списання і оприбуткування, по кількості і вартості. Під час перевірки операцій по переміщенню основних засобів з'ясовують факт переміщення, достовірність оформлення цих операцій, повноту і своєчасність оприбуткування. Досліджуючи операції вибуття і ліквідації основних засобів, встановлюють, чи не був завищений відсоток зносу з метою подальшої реалізації за нижчими або вищими цінами.

Ліквідація основних засобів вивчається по відповідних актах, які складаються правомочною комісією формою, встановленою Міністерством статистики України, з дотриманням порядку списання ліквідованих основних засобів. У актах обґрунтовуються обставини і причини ліквідації. Розглядають правильність оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих в результаті ліквідації, а також їх оцінки.

Ретельно досліджують правильність визначення результатів від ліквідації основних засобів, дотримання нормативних актів про порядок списання непридатного устаткування, господарського інвентаря і іншого майна у складі основних засобів. За даними аналітичного обліку контролюють час перебування основних засобів в запасах, виявляють причини і обставини невчасного введення їх в дію, забезпечення збереження їх. Досліджують ефективність використання основних засобів.

В ході аудиту операцій по руху основних засобів встановлюють законність їх здійснення.

Законність **надходження** основних засобів в результаті капітальних вкладень визначають зіставленням оприбуткованих об'єктів з переліком титульного списку і іншими первинними документами.

По всіх незаконних надходженнях основних засобів, некорисних площах, переміщеннях по незаконно оформлених документах, а також по фактах невчасного оприбуткування основних засобів аудитор повинен з'ясувати причини і винних осіб.

Перевірка наявності основних фондів в орендних колективах має деякі особливості. Документами вивчення є договори оренди основних засобів, записи на забалансовому рахунку орендованих основних засобів, первинні документи по оформленню продуктивності орендованих основних засобів, інвентарні картки, матеріали інвентаризації основних засобів, устаткування.

Можливі випадки зловживань, які ховаються за рахунок збільшення вартості окремих об'єктів основних засобів. Перевіряючи повноту оприбуткування основних засобів,

правильність отримання і передачі їх під звіт матеріально відповідальним особам, аудитор контролює, чи немає зменшення кількості окремих одиниць основних засобів з одночасним збільшенням вартості інших. Аудитор повинен звернути увагу на надмірне витрачання грошових коштів і незаконне придбання основних засобів. При аудиті операцій вибуття основних засобів, пов'язаних з їх усуненням, зносом, визначають обґрунтованість ліквідації, а також оприбутковування придатних для використання деталей і матеріалів, отриманих від ліквідації основних засобів.

Контроль витрат на **поточний і капітальний ремонт** основних засобів починає з вивчення наявності завдання або плану проведення такого ремонту і його виконання. Перш за все необхідно переконатися в правильному віднесенні робіт до поточного і капітального ремонту. Не допускається при недостатці засобів амортизаційного фонду вартість окремих робіт відносити до поточного ремонту і списувати на собівартість, штучно зменшувати собівартість, збільшуючи суму прибули. Порушення в цій сфері впливають на правильність визначення результатів фінансово-господарської діяльності підприємств. При вивченні витрат на поточний і капітальний ремонт аудитор повинен з'ясувати, чи є кошторисні розрахунки і технічна документація, ким і коли вони затверджені, яким способом проводився ремонт. При господарському способі аудитор по первинних документах (нарядам, актам приймання робіт) перевіряє, чи не завищений об'єм виконаних робіт. Контролюючи операції, виконані підрядним способом, звертають увагу на стан розрахунків з підрядчиками і достовірність об'єму виконаних робіт. Акти приймання виконаних робіт перевіряють з погляду їх реальності.

Операції по **капітальних вкладеннях** досліджують на підставі затверджених документів, кошторисів, технічної документації і договорів з підприємствами. Аудитор перевіряє законність і обґрунтованість витрат по капітальних вкладеннях, відповідність їх затвердженій технічній документації і джерелам фінансування. Досліджуються випадки безкошторисного і **беспроектного** будівництва. Операції по капітальних вкладеннях підрозділяються на вироблювані підрядним і господарським способами. Перевіряють правильність складання договорів з підрядчиками, визначення об'ємів виконаних робіт по проміжних актах і їх якість. Слід звернути увагу на випадки зниження собівартості в результаті різних недоробок або зниження якості робіт. Вивчають стан бухгалтерського обліку капітальних вкладень і правильність представленої звітності по капітальних вкладеннях, введенні в дію об'єктів, їх об'ємі і структурі по відповідних звітних формах.

Недопустимі випадки заховання недостач основних засобів в результаті заплутаності аналітичного обліку і неякісного проведення річної інвентаризації. Іноді посадовці використовують засоби в корисливих цілях під виглядом тимчасового використання, розраховуючи на безконтрольність і подальше їх списання. До типових порушень слід відносити:

- заміну нових предметів основних засобів застарілими, які використовувалися і були списані, але не знищені;
- списання основних засобів по актах, які не оформлені відповідно до діючих нормативних документів;
- невідзеркалення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, деталей після ліквідації основних засобів або оприбутковування їх за неправильно певними цінами;
- невчасне списання невживаного морально застарілого устаткування.

За рахунок подібних маніпуляцій штучно збільшується прибуток, здійснюється реалізація предметів основних засобів окремим особам за вартістю без перерахунку на діючі ціни, завищується первинна вартість предметів основних засобів за рахунок віднесення їх на собівартість витрат, що відносяться до інших господарських операцій; занижується первинна

вартість предметів основних засобів; основні засоби використовуються не за призначенням; завищуються витрати по ліквідації основних засобів; допускається невідповідність нарахування амортизаційного фонду в розмірах, облікових періодах, а також наявності, руху основних засобів; не проводиться інвентаризація капітальних витрат при оренді основних засобів; при інвентаризаціях не вивчаються наявність документів на основні засоби і відповідність їх паспортам. На практиці зустрічаються випадки помилкового або умисного зменшення інвентарної вартості об'єктів шляхом безпідставного списання фактичних витрат на витрати, що не збільшують вартість основних засобів.

2. Аудит інвестицій

Інвестиційна діяльність в Україні регулюється Законами України «О інвестиційної діяльності», «Про режим іноземного інвестування» і деякими іншими.

Розглянемо стисло зміст Закона «О інвестиційній діяльності», прийнятого 18.09.91 з подальшими змінами від 10.12.91, 05.03.98, 21.05.99 і ін.

Цей Закон визначає загальні правові, економічні і соціальні умови інвестиційної діяльності на території України.

Закон визначає, що **інвестиціями** є всі види майнових і інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницькою і інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект.

Такими цінностями можуть бути:

- грошові кошти, цільові банківські внески, паї, акції і інші цінні папери;
- рухоме і нерухоме майно (будівлі, споруди, устаткування і інші матеріальні цінності);
- майнові права, витікаючі з авторського права, досвід і інші інтелектуальні цінності;
- сукупність технічних, технологічних, комерційних і інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків і виробничого досвіду, необхідних для організації того або іншого виду виробництва, але не запатентованих ("ноу-хау");
- права користування землею, водою, ресурсами, будівлями, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права;
- інші цінності.

Інвестиції у відтворення основних фондів і на приріст матеріально-виробничих запасів здійснюються у формі **капітальних вкладень**.

Розрізняють інвестиційну і інноваційну діяльність. Інвестиційною діяльністю є сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави по реалізації інвестицій. Інноваційна діяльність як одна з форм інвестиційної діяльності здійснюється в цілях впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво і соціальну сферу, що включає:

- випуск і розповсюдження принципово нового вигляду техніки і технології;
- прогресивні міжгалузеві структурні зрушення;
- реалізацію довгострокових науково-технічних програм з великими термінами окупності витрат;
- фінансування фундаментальних досліджень для здійснення якісних змін в стані продуктивних сил;
- розробку і впровадження, новій, **ресурсосберегающої** технології призначеною для поліпшення соціального і екологічного стану.

Об'єктами інвестиційної діяльності можуть бути будь-яке майно, зокрема основні

фонди і оборотні кошти у всіх галузях і сферах народного господарства, цінні папери, цільові грошові внески, науково-технічна продукція, інтелектуальні цінності, інші об'єкти власності, а також майнові права.

Забороняється інвестування в об'єкти, створення і використання яких не відповідає вимогам санітарно-гігієнічних, радіаційних, екологічних, архітектурних і інших норм, встановлених законодавством України, а також порушує ті, що охороняються законом має рацію і інтереси громадян, юридичних осіб і держави.

Інвестор у випадках і порядку, встановлених законодавством України, **зобов'язаний**:

- уявити фінансовим органам декларацію про об'єми і джерела здійснюваних ним інвестицій;
- отримати необхідний дозвіл або узгодження відповідних державних органів і спеціальних служб на капітальне будівництво;
- отримати позитивний комплексний висновок державної експертизи щодо дотримання в інвестиційних програмах і проектах будівництва діючих нормативів з питань санітарного і епідемічного благополуччя населення, екології, охорони праці, енергозбереження, пожежної безпеки, міцності, надійності і необхідної довговічності будинків і споруд, а також архітектурних вимог.

Суб'єкти інвестиційної діяльності **зобов'язані**:

- дотримувати державні норми і стандарти, порядок встановлення яких визначається законодавством України;
- виконувати вимоги державних органів і посадовців, що пред'являються в межах їх компетенції;
- представляти в установленому порядку бухгалтерську і статистичну звітність;
- не допускати недобросовісної конкуренції і виконувати вимоги антимонопольного регулювання.
- для виконання спеціальних видів робіт, що вимагають, - відповідної атестації виконавця, учасники інвестиційної діяльності зобов'язані отримати ліцензію. Перелік таких робіт і порядок їх ліцензування встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Закон визначає, що для інвестиційних проектів передбачається проведення державної **експертизи** інвестицій, причому **обов'язковій** державній експертизі в повному об'ємі підлягають інвестиційні програми і проекти будівництва, які здійснюються із залученням засобів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, а також засобів державних підприємств, установ і організацій.

Інвестиційні програми і проекти будівництва, які здійснюються за рахунок інших джерел фінансування, підлягають експертизі згідно частини першої статті 8 цього Закону, що передбачає отримання необхідних експертних висновків щодо екологічних, соціальних і інших особливостей проектів.

Державна експертиза інвестиційних програм і проектів будівництва виконується комплексно спеціалізованою державною організацією, яка утворюється і діє в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

У разі потреби експертиза окремих інвестиційних проектів і програм може здійснюватися експертними комісіями створюваними Верховною Радою України.

Вартість продукції, робіт і послуг в процесі інвестиційної діяльності визначається за вільними цінами і тарифами, зокрема за підсумками конкурсів (торгів), а у випадках, передбачених законодавчими актами, за державними фіксованими і регульованими цінами і тарифами.

Вартість будівництва визначається з використанням державних кошторисних норм,

які є обов'язковими при здійсненні будівництва об'єктів із залученням засобів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, а також засобів державних підприємств, установ і організацій.

При **аудиті інвестицій** важливо знати особливості складу витрат виробництва і звернення підприємств з іноземними і вітчизняними інвестиціями. При численні собівартості продукції (робіт, послуг) застосовують Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" або інші аналогічні документи в країнах СНД.

Особлива увага приділяється вивченню фінансової і комерційної діяльності підприємств з **іноземними інвестиціями, зокрема з метою оподаткування. Аудитор досліджує конфліктні ситуації при виконанні операцій по інвестиційній діяльності, зокрема у разі порушення законодавства при фінансуванні об'єктів інвестицій, зловживаннях при використанні векселів і облігацій, ощадних сертифікатів в інвестиціях і ін.**

Аудит сприяє раціональному використанню майнових і інших цінностей при створенні основних засобів, реалізації програм за допомогою капітальних вкладень.

Аудитор досліджує **дотримання порядку** державної реєстрації інвестицій. До початку здійснення інвестицій інвестори подають в державні органи інформацію в 3-х екземплярах по встановленій формі. На другому екземплярі інформаційного повідомлення про іноземні інвестиції при реєстрації проставляють спеціальний штамп і повертають інвесторові як підтвердження факту реєстрації.

Відношення між суб'єктами інвестиційної діяльності регулюються договорами (контрактами) про виробничу кооперацію, спільне підприємство і інші види спільної інвестиційної діяльності. Відповідно до законодавства фінансування інвестиційної діяльності проводиться за рахунок власних фінансових ресурсів інвестора, позикових засобів від реалізації облігацій, банківських кредитів, засобів від продажу акцій, пайових і інших внесків громадян, юридичних осіб і ін.

Порядок бухгалтерського обліку інвестицій приведений в П(С) БУ12 «Фінансові інвестиції».

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання в результаті зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, визначуваного діленням суми річного відсотка і дисконту (або різниці річного відсотка і премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) і вартості її погашення.

Контрольні учасники - учасники спільної діяльності із створенням юридичної особи (спільного підприємства), що здійснюють контроль за його діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, по якому сума амортизації визначається як різниця між доходом по фіксованій ставці відсотка і твором ефективної ставки і амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ринкова вартість фінансової інвестиції - сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Фінансові інвестиції первинно оцінюються і відбиваються в бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів і інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Фінансові інвестиції, які містяться підприємством до їх погашення, відбиваються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю і вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або

премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання по дату їх погашення по методу ефективної ставки відсотка. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), підмета отриманню, і відбивається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Приклад 1

Підприємство 3 січня 2000 року придбало облигації номінальною вартістю 50000 грн. за 46282 грн., тобто дисконт складав 3718 грн. (50000 - 46282).

Фіксована ставка відсотка по облигації встановлена 9 відсотків річних. Дата погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума складає 4500 грн. (50000 x 9%). Ефективна ставка відсотка рівна

Розрахунок амортизації дисконту по інвестиціях в облигації

Дата	Номіналь на сума відсотка, грн.	Сума відсотка по ефективній ставці, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3 – гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
1	2	3	4	5
03.01.2000				46282
31.12.2000	4500	5091	591	46873
31.12.2001	4500	5156	656	47529
31.12.2002	4500	5228	728	48257
31.12.2003	4500	5308	808	49065
31.12.2004	4500	5435	935	50000

Приклад 2

Облигації номінальною вартістю 50000 грн. придбано 3 січня 2000 року за 52019 грн., тобто премія складала 2019 грн. (52019 - 50000). Фіксована ставка відсотка по облигаціях встановлена 9 відсотків річних. Погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума складає 4500 грн. (50000 x 9%).

Ефективна ставка відсотка рівна:

Розрахунок амортизації премії по інвестиціях в облигації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка по ефективній ставці, грн.*	Сума амортизації премії, грн. (гр.2 - гр.3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.***
1	2	3	4	5
03.01.2000				52019
31.12.2000	4500	4161	339	51680
31.12.2001	4500	4134	365	51314
31.12.2002	4500	4105	395	50919
31.12.2003	4500	4073	426	50492
31.12.2004	4500	4008	492	50000

* Визначається як твір вартості інвестицій на попередню дату і ефективної ставки

відсотка.

** Визначається складанням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

*** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

Важливо досліджувати, **як використовуються засоби**, особливо цільові банківські внески, акції і інші цінні папери, рухоме і нерухоме майно (будівлі, споруди, устаткування і інші матеріальні цінності), майнові права, витікаючі з авторського права, досвід і інші інтелектуальні цінності, наявність технічних, технологічних, комерційних знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків і виробничого досвіду, необхідних для організації певного виду виробництва, але не запатентованих (ноу-хау), права користування землею, водою, ресурсами, будівлями, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права, інші цінності.

Визначаються **об'єкти і суб'єкти** інвестиційної діяльності. Об'єктами інвестиційної діяльності можуть бути яке-небудь майно, зокрема основні фонди і оборотні кошти, цінні папери, цільові грошові вкладення, науково-технічна продукція, інтелектуальні цінності, інші об'єкти власності, а також майнові права.

Забороняється інвестування в об'єкти, створення і використання яких не відповідає вимогам санітарно-гігієнічних, архітектурних і інших норм, встановлених законодавством, а також порушує права і інтереси громадян, юридичних осіб і держави, що охороняються законом.

Інвестор самостійно визначає напрями, види і об'єми інвестицій, повертає для їх реалізації на договірній основі будь-яких учасників інвестиційної діяльності, зокрема за допомогою організації конкурсів і торгів. Особливо звертається увага на достовірність всіх джерел і показників, які знайшли віддзеркалення в обліку.

3. Дебіторська заборгованість

Зобов'язання підприємства Закон про оподаткування прибутку підприємств дає визначення різних видів дебіторської заборгованості підприємства і порядку віддзеркалення її в податковому обліку.

1.25. Безнадійна заборгованість - заборгованість, яка відповідає будь-якій з приведених нижче ознак:

- заборгованість за зобов'язаннями, по якій закінчився термін позовної давності;
- заборгованість, яка опинилася не погашеною в результаті недостатності майна фізичної або юридичної особи, оголошеної банкрутом у встановленому законодавством порядку, або ліквідованою юридичної особи;
- заборгованість, яка опинилася не погашеною в результаті недостатності засобів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) майна позичальника, переданого в заставу як забезпечення вказаної заборгованості, за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не привели до повного покриття заборгованості;
- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (**форсмажора**), підтверджених в порядку, передбаченому законодавством;
- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також визнаних в судовому порядку без вісті відсутніми, померлими або недієздатними, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

12.1. Порядок регулювання сумнівної, безнадійної заборгованості

12.1.1. Платник-продавець податків товарів (робіт, послуг) має право збільшити суму валових витрат звітного періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) в поточному або попередніх звітному податкових періодах у випадку, якщо покупець таких товарів (робіт, послуг) затримує без узгодження з таким платником податків оплату їх вартості (надання інших видів компенсацій їх вартості). Таке право на збільшення суми валових витрат виникає, якщо протягом такого звітного періоду відбувається будь-яка з наступних подій:

а) платник податків звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості з такого покупця або про порушення справи про його банкрутство або стягнення закладеного ним майна;

б) вказана затримка в оплаті (наданні інших видів компенсацій) перевищує 90 календарних днів і платника-продавця податків отримує від покупця згоду про визнання раніше направленої йому претензії в порядку досудового врегулювання суперечки або не отримує відповіді на таку претензію протягом термінів, визначених законодавством;

в) за уявленням продавця нотаріус здійснює виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця або стягнення закладеного майна (окрім податкового боргу).

12.1.2. Платник-продавець податків зобов'язаний збільшити валовий дохід відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), заздалегідь віднесеною їм до складу валових витрат згідно підпункту 12.1.1 цього пункту або відшкодованою за рахунок страхового резерву згідно пункту 12.3 цієї статті, у випадку, якщо протягом такого податкового періоду відбувається будь-яка з наступних подій:

а) суд не задовольняє позов (заява) продавця або задовольняє його частково або не приймає позов (заява) до виробництва (розгляду) або задовольняє позов (заява) покупця про визнання недійсними вимог щодо погашення цієї заборгованості або її частини;

б) сторони договору в досудовому порядку досягають згоди щодо продовження термінів погашення заборгованості або списання всієї суми заборгованості або її частини (окрім випадків укладення світової угоди в межах процедур відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом, визначених законом);

в) продавець, який не отримав відповіді на претензію протягом термінів, визначених законодавством, або отримав від покупця відповідь про визнання наданої претензії, але не отримує оплати (інших видів компенсацій в рахунок погашення заборгованості) протягом визначених в такій претензії термінів, і при цьому протягом наступних 90 днів не звертається до суду (господарський суд) із заявою про стягнення заборгованості або про порушення справи про його банкрутство або стягнення закладеного ним майна.

12.1.5. Платник-покупець податків зобов'язаний збільшити валові доходи на суму непогашеної заборгованості (її частини), визнаної в порядку досудового врегулювання суперечок або судом або по виконавчому напису нотаріуса, в податковому періоді, на який доводиться перше з подій:

а) або 90-й календарний день з дня граничного терміну погашення такої заборгованості (її частини), передбаченого договором або визнаною претензією;

б) або 30-й календарний день з дня ухвалення рішення судом про визнання (стягненні) такої заборгованості (її частини) або здійснення нотаріусом виконавчого напису.

Методологічні основи бухгалтерського обліку інформації про дебіторську заборгованість і її розкриття у фінансовій звітності підприємства дані в П(С) БУ №10. Цей стандарт визначає наступні поняття:

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, по якій існує упевненість в неповерненні її боржником або по якій пройшов термін позовної

давності.

Дебітори – юридичні і фізичні особи, які в результаті минулих дій заборговували підприємству деякої суми грошових коштів, їх еквівалентів і інших активів.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів на поточну дату.

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в результаті нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в результаті нормального операційного циклу і буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, по якій існує невпевненість в її погашенні.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – сума поточної дебіторської заборгованості без резерву сумнівних боргів.

Таким чином стандарт визначає, що дебіторська заборгованість враховується підприємством за її чистою вартістю, для чого необхідно розрахувати резерв сумнівних боргів.

Деякі особливості нарахування і обліку резерву сумнівних боргів

➤ П(С) БУ-10

➤ Наказ Міністерства України від 29.11.2000 р. № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».

➤ Наказ Міністерства України від 30. 11. 2000 р. № 304 «Про внесення змін і доповнень до деяких положень (стандарту) бухгалтерського обліку».

Застосування методу класифікації дебіторської заборгованості

Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги відбивається на звітну дату за чистою реалізаційною вартістю, для визначення якої необхідно розрахувати на звітну дату резерв сумнівних боргів. У П(С) БУ-10 задекларовано два методи нарахування цього резерву:

➤ на підставі класифікації дебіторської заборгованості;

➤ виходячи з платоспроможності конкретного дебітора.

До недавнього часу в ПБУ-10 був відсутній прийнятний опис механізмів використання названих методів. Наказ № 304 (Наказ Міністерства України від 30.11.2000 р. № 304 «Про внесення змін і доповнень до деяких положень (стандарту) бухгалтерського обліку») в ПБУ-10 вніс відповідні доповнення, які регламентують порядок створення резерву сумнівних боргів за допомогою класифікації дебіторської заборгованості.

Резерв сумнівних боргів створюється виключно для поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, виниклого по факту відвантаження товарів або виконання робіт, надання послуг. Дебіторська заборгованість, що утворилася у зв'язку із здійсненням суб'єктом підприємництва передоплат, відбиватиметься в балансі як заборгованість по авансах, без нарахування резерву сумнівних боргів. Таким чином, не дивлячись на те, що на практиці використання рахунків обліку передоплат не завжди є доцільним, для правильного заповнення балансу підприємство може вести такі рахунки.

При визначенні суми **резерву сумнівних боргів** суб'єкт підприємницької діяльності повинен провести наступні дії:

1. Визначити кількість класифікаційних груп заборгованості. У ПБУ-10 як приклад пропонується три групи залежно від тимчасових інтервалів існування тієї або іншої дебіторської заборгованості (терміни непогашення).

Згідно ПБУ-10 підприємства самостійно визначають групи поточної дебіторської

заборгованості по термінах її непогашення, тимчасові інтервали, що проте виділяються, не повинні перевищувати 365 днів.

Вибір тимчасових інтервалів залежить також від виду діяльності; способів розрахунків, використовуваних сторонами; якості товарів, які реалізуються і ін., тобто є індивідуальним для кожного конкретного підприємства. В цілях економії трудовитрат підприємства можуть використовувати інтервали, в розрізі яких заповнюється 9 розділ Приміток до річної фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну України від 29.11.2000 р. № 302, а саме: дебіторська заборгованість до 3 місяців; від 3 до 6 місяців і від 6 до 12 місяців.

Вся поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги розподіляється по виділених тимчасових групах. Договірний термін погашення заборгованості не має значення. Він повинен бути врахований лише при визначенні тимчасових інтервалів, а при розбитті існуючої дебіторської заборгованості на групи важливою є кількість днів її існування.

2. Після класифікації дебіторської заборгованості підприємство повинне встановити період спостереження. ПБУ-10 пропонує як приклад два квартали, передуючі кварталу, на початок якого визначається сума резерву сумнівних боргів. Відзначимо, що період спостереження повинен бути показовим, тобто містити основні характеристики традиційної діяльності підприємства.

3. Наступним кроком у визначенні суми резерву сумнівних боргів є вибірка з даних аналітичного обліку інформації про суми фактично списаної дебіторської заборгованості за кожен місяць періоду спостереження в розрізі класифікаційних груп.

4. Після збору необхідної інформації про фактично списану заборгованість підприємство, використовуючи дані синтетичного обліку про залишки поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, на кінець кожного місяця періоду спостереження в розрізі класифікаційних груп може визначити коефіцієнт сумнівності, а потім і величину резерву сумнівних боргів, користуючись розрахунками, приведеними в додатку до стандарту.

Розрахунок резерву сумнівних боргів

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2000 р. підприємство для спостереження вибрало період за останні **полгода** (липень - грудень 2000 р.).

Місяць	Фактично списана дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, грн.			Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець місяця* (грн.)		
	1	2	3	1	2	3
Липень	600	800	950	20000	18000	17000
Серпень		400	700	22000	12000	14000
Вересень	750	500		15000	13000	14500
Жовтень	300		770	16000	12000	11000
Листопад		650		18000	11500	13000
Грудень	550	850	1400	17000	14000	16000
Разом	2200	3200	3820			

Підприємство самостійно визначає групи по термінах непогашення поточної дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості може

визначатися по наступній формулі:

$$Kc = (У (Бзн : Дзн)) : I$$

де:

Бзн - фактично списана безнадійна заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи за n-ий місяць вибраного для спостереження періоду;

Дзн - дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець n-ого місяця вибраного для спостереження періоду;

I - кількість місяців у вибраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості складає:

першою - $(600 : 20000 + 750 : 15000 + 300 : 16000 + 550 : 17000) : 6 = 0,022$ (2,2%);

другою - $(800 : 18000 + 400 : 12000 + 500 : 13000 + 650 : 11500 + 850 : 14000) : 6 = 0,039$ (3,9%);

третьою - $(950 : 17000 + 700 : 14000 + 770 : 11000 + 1400 : 16000) : 6 = 0,044$ (4,4%).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року повинна складати:

$$17000 * 0,022 + 14000 * 0,039 + 16000 * 0,044 = 1624.$$

У зв'язку із зміною форми державної статистичної звітності № 1 -Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську і кредиторську заборгованість», затверджену наказом Держкомстату України від 31.07.2000 р. № 258, яка введена з 1 січня 2001 р., перед підприємствами з'явилася проблема створення резерву сумнівних боргів.

Відповідно до Інструкції по заповненню форми № 1-Б в рядку 030 відбивається заборгованість «за товари, роботи, послуги з чистої реалізаційної вартості». Для визначення чистої реалізаційної вартості згідно п.7 ПБУ-10 на дату балансу необхідно розрахувати величину резерву сумнівних боргів. Але якщо проміжний баланс складається поквартально, то форма № 1-Б - щомісячно. Таким чином, визначення чистої реалізаційної вартості заборгованості представляється скрутним, оскільки на практиці щомісячно складати розрахунки коефіцієнтів сумнівності згідно додатку до ПБУ-10 навряд чи доцільно.

Якщо точно слідувати п.9 ПБУ-10, то коефіцієнт сумнівності встановлюється виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Для оцінки безнадійної заборгованості керуються визначенням, приведеним в п.1.25 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР.

Крім того, знаючи специфіку української економіки і «народну любов» до створення «фірм-одноднівок», можна припустити, що дебіторська заборгованість на практиці може бути не отримана також в результаті визнання операції судом недійсною, і тому можна включати таку втрачену заборгованість в розрахунок резерву сумнівних боргів.

На підставі цього можна розділити безнадійну дебіторську заборгованість за відвантажені товари, роботи, послуги на наступні три групи:

➤ заборгованість, прострочена більше двох років, по якій не велася претензійна робота, - вірогідність її неотримання достатньо висока;

➤ заборгованість прострочена, по якій ведеться претензійний-позовна робота, - вірогідність неотримання також достатньо висока або унаслідок неможливості банкрутства, відсутності майна у дебітора, або унаслідок визнання судом операції недійсною і пропажі замовника;

➤ інша прострочена заборгованість - вірогідність неотримання за ознаками 4 і 5, приведеним в Законі про прибуток, достатньо низька, а за ознаками 1, 2, 3 - підвищиться при перекладі заборгованості в групу 1 або групу 2.

При цьому не має сенсу робити розрахунок для класифікації заборгованості за

фактичними даними за останні **полгода**, оскільки судові розгляди по безнадійній заборгованості іноді тривають рік і більш. Тому для визначення коефіцієнтів сумнівності аналіз безнадійної заборгованості слід проводити за 3 - 5 років і вносити відповідні корективи після закінчення фінансового року.

Приведемо приклад розрахунків, пов'язаних з безнадійною дебіторською заборгованістю. Проаналізувавши списання фактичної безнадійної дебіторської заборгованості на початок року, можна всю дебіторську заборгованість розбити на три групи згідно приведеним вище ознакам і визначити коефіцієнти сумнівності на 1 січня.

Група заборгованості	Сума заборгованості, грн.	Коефіцієнт сумнівності	Сума резерву сумнівних боргів, грн.	Сума чистої дебіторської заборгованості, грн.
1	100000	0,20	20000	80000
2	200000	0,10	20000	180000
3	1200000	0,01	12000	1188000
Разом	1500000	-	52000	1448000

Бухгалтерська проводка по створенню резерву: Дт 944 Кт 38 - 52000 грн.

У січні змінилася сума заборгованості по групах 2 і 3, і на 1 лютого розрахунок чистої дебіторської заборгованості виглядає таким чином.

Група заборгованості	Сума заборгованості, грн	Коефіцієнт сумнівності	Сума резерву, грн.	Сума чистої заборгованості, грн.
1	100000	0,2	20000	80000
2	300000	0,1	30000	270000
3	1500000	0,01	15000	1485000
Разом	1900000	-	65000	1835000

Бухгалтерська проводка по донарахуванню резерву сумнівних боргів: Дт 944 Кт 38 - 13000 грн.

У лютому списана безнадійна заборгованість по групі 1 в сумі 100000 грн., змінилася сума заборгованості по групі 3.

Розрахунок чистої заборгованості за станом на 1 березня.

Група заборгованості	Сума заборгованості, грн.	Коефіцієнт сумнівності	Сума резерву, грн.	Чиста заборгованість, грн.
1	0	0,2	0	0
2	300000	0,1	30000	270000
3	1600000	0,01	16000	1584000
Разом	1900000	-	46000	1854000

Бухгалтерські записи:

Дт 38 Кт 36 (в межах суми резерву) - 65000 грн. Дт 944 Кт 36 (на суму списаної заборгованості, що залишилася) - 35000 грн.

Дт 944 Кт 38 (створення резерву по заборгованості на 1 березня) - 46000 грн.

У березні змінилася сума по групах 1 і 3. Розрахунок чистої заборгованості на 1 квітня.

Група заборгованості	Заборгованість, грн.	Коефіцієнт сумнівності	Сума резерву, грн.	Чиста заборгованість, грн.
1	50000	0,2	10000	40000
2	300000	0,1	30000	270000
3	1500000	0,01	15000	1485000
Разом	1850000	-	55000	1795000

Бухгалтерська проводка по поповненню резерву сумнівних боргів: Дт 944 Кт 38 - 9000 грн.

4. Аудит запасів

Основою господарської діяльності підприємств є матеріальні цінності.

Мета аудиту. Отримати достатні аудиторські докази про достовірність віддзеркалення операцій з матеріальними цінностями, їх законності і доцільності (наприклад, доцільності створення додаткових запасів), а також докази, підтверджуючі достовірність показників балансу по статтях матеріальних цінностей "Запаси" (сировина, матеріали, МБП, готова продукція, товари), ув'язки цих показників з аналогічними даними Головної книги, журналів-ордерів і інших аналогічних облікових реєстрів, відповідних формі ведення бухгалтерського обліку.

Завдання аудиту	Об'єкти аудиту
Перевірити наявність і забезпечення збереження матеріальних цінностей по місцях зберігання	Організація складського господарства і зберігання, брак і псування правильність і своєчасність проведення інвентаризації.
Перевірити повноту і своєчасність оприбуткування матеріальних цінностей.	Прийом цінностей по кількості і якості і своєчасність і повнота оприбуткування
Перевірити правильність формування облікової вартості матеріально-виробничих запасів.	Оцінка товароматеріальних цінностей Методи оцінки
Перевірити правильність документального оформлення руху матеріально-виробничих запасів.	Бухгалтерський облік, звітність, первинні документи і ін.
Перевірити відпустку матеріальних цінностей на виробничі і інші цілі.	Норми витрачання на виробництво.
Перевірити рух малоцінних і быстроізнашиваючихся предметів.	Віднесення товароматеріальних цінностей до малоцінних і быстроізнашиваючихся предметів, нарахування зносу
Перевірити доцільність операцій з товароматеріальними цінностями.	Наявність потреби в матеріалах, доцільність створення додаткових запасів.

Аудит матеріальних цінностей доцільно починати з **інвентаризації** і перевірки виконання **угод постачальників і покупців**.

Об'єктами аудиту є:

- прийом цінностей по кількості і якості;
- зберігання матеріальних цінностей;
- брак і псування матеріальних цінностей;
- норми витрачання на виробництво;
- малоцінні і **быстроознашивающиеся** предмети;
- бухгалтерський і податковий облік матеріальних цінностей;
- звітність, первинні документи і ін.

Виробничі запаси - це товарно-матеріальні цінності, які вносять до інвентаризаційних описів по кожному окремому найменуванню. При фактичній перевірці встановлюють наявність сировини, матеріалів, купувальних напівфабрикатів, тари, запасних частин, малоцінних і **быстроознашивающихся** предметів, товарів, готової продукції і ін. Особливу увагу слід приділити тим цінностям, які поступили під час інвентаризації, і правильності їх приймання матеріально відповідальними особами (у присутності членів інвентаризаційної комісії чи ні, чи записані вони в окремий опис з позначкою "Товарно-матеріальні цінності, що поступили під час інвентаризації" з вказівкою дати надходження, постачальника, найменування товару, кількості, ціни, суми). Якщо інвентаризація проводиться тривалий час, то у виняткових випадках цінності можуть відпускатися, але у присутності комісії. Їх записують в окремий опис "Товарно-матеріальні цінності, відпущені під час інвентаризації".

Найбільш **типовими порушеннями** при здійсненні операцій з матеріальними цінностями є наступні:

- незадовільна організація складського господарства і зберігання цінностей;
- невиконання завдань по заготовках матеріалів;
- придбання непотрібних матеріалів, наявність на складі цінностей, що псуються;
- завищення собівартості заготовлених матеріалів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення і оформлення недостач;
- неповне оприбуткування цінностей, що поступили;
- необгрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне витрачання матеріалів на виробництво, порушення норм або лімітів їх відпустки;
- відпустка дефіцитних товарів як надлишків на сторону;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- недостачі, надлишки, привласнення матеріальних цінностей;
- помилки і підробки при кодуванні документів;
- заміна нових предметів старими;
- відпустка цінностей за заниженими цінами;
- незадовільна постановка бухгалтерського обліку.

При відпустці запасів у виробництво, продажі і іншому убуванні оцінка їх здійснюється по одному з таких методів:

- ідентифікованій собівартості відповідної одиниці запасів;
- **средневзвешенной** собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один з приведених методів.

Запаси, які відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою

собівартістю.

Оцінка за **средневзвешенной** собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів:

Оцінка запасів по методу **ФІФО** базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони поступали на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж і інше убування), оцінюються за собівартістю перших за по часах надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка запасів за методом **ЛІФО** базується на припущенні, що запаси використовуються в послідовності, протилежній їх надходженню на підприємство (зарахуванню в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж і інше убування), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю перших по часах отримання запасів.

Оцінка по **нормативних витратах** полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, ціни в нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Оцінка за **цінами продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як досягнення продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торгової націнки. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок в продажній вартості отриманих в звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажною (роздрібною) вартості отриманих в звітному місяці товарів.

Вартість малоцінних і **быстроизнашивающихся** предметів, які передані в експлуатацію, виключається з складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами впродовж терміну їх фактичного використання.

Оцінка запасів на дату балансу

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності по самій меншій з двох оцінок:

- первинній вартості
- чистій вартості реалізації.

Запаси відображаються за **чистою вартістю реалізації**, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили спочатку очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів відніманням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первинна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації і вартість повністю втрачених (зіпсованих, або тих, що не хапає) запасів, списується на витрати звітного періоду. Суми браків і втрат від пошкодження цінностей до ухвалення рішення про винуватців відображаються в забалансовому рахунку. Після встановлення осіб, які повинні

відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується в склад - дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

5. Аудит незавершеного виробництва

Нормативну базу аудиту незавершеного виробництва складають:

- Закон України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість", із змінами і доповненнями.
- Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України від 22.05.97 р. № 283/ 97-ВР, із змінами.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства України від 20.10.99 р. № 246, із змінами.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства України від 31.03.99г. № 87, із змінами.
- Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України від 02.02.01 р. № 47.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства України від 31.12.99 р. № 318, із змінами.

У бухгалтерському обліку вартість незавершеного виробництва згідно п.б. П(С) БУ 9 включається до складу запасів, залишки яких на кінець звітного періоду відбиваються у формі №1 "Баланс" по статті "Незавершене виробництво" (рядок. 120).

Фактична собівартість незавершеного виробництва враховується в журналі-ордері №5 по рахунку 23 "Виробництво".

Порядок визначення залишків незавершеного виробництва залежить від характеру виробництва. Найбільш точним є порядок визначення залишку незавершеного виробництва шляхом його інвентаризації згідно п. 415 методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених Державним комітетом промислової політики України від 02.02.01 р. № 47.

У різних галузях промисловості склад незавершеного виробництва неоднаковий. Так в **хімічній промисловості** в нього включаються залишки сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, що знаходяться в апаратах в процесі переробки; залишки продукції, які не пройшли всіх стадій обробки; продукція, обробка якої закінчена, але не пройшла випробування і не прийнята ОТК; у **деревообробній промисловості незавершене виробництво включає цикловий заділ складальних одиниць** - деталей, вузлів (простих і складних) або виробів в збірці, незалежно від того, на яких стадіях знаходиться такий заділ (на стадії розкрою, механічної обробки, склеювання, фанерування, збірки, обрамлення).

Склад незавершеного виробництва визначають галузеві рекомендації по обліку і калькуляції собівартості продукції. Загальною для них є норма, згідно якої до незавершеного виробництва не відноситься брак, що не підлягає виправленню, а також сировина, матеріали, купувальні напівфабрикати і комплектуючі вироби, які не піддавалися процесу обробки.

Для визначення суми залишків НЗП необхідно визначити його кількість і оцінити його вартість.

Найбільш точним порядком визначення кількості незавершеного виробництва є інвентаризація. Проводиться вона щомісячно на 1-е число місяця і визначає наявність не закінчених обробкою напівфабрикатів і продукції, її комплектність і виявляє неврахований брак. Інвентаризація проводиться шляхом фактичного виміру, зважування і підрахунку незавершеного виробництва.

При безперервному виробництві незавершене виробництво в закритій апаратурі

визначається по технічних нормах, його інвентаризація проводиться в період зупинки устаткування на ремонт.

На підприємствах з безперервним і закритим технологічним процесом залишки можуть бути встановлені на підставі розрахунків, заснованих на техніко-економічних показниках.

Після визначення кількості незавершеного виробництва проводиться його оцінка:

- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю, тобто з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С) БУ 16;
- по планових прямих витратах, тобто за витратами, передбаченим п. 11 П(С) БУ 16: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, за винятком змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Зважаючи на те що незавершене виробництво для цілей бухгалтерського обліку відноситься до запасів (п. 6 П(С) БУ 9), на нього розповсюджується дія п. 16 П(С) БУ 9, що встановлює методи оцінки вибуття запасів.

Для оцінки НЗП згідно П(С) БУ 16 застосовуються наступні методи: **средневзвешенной** собівартості, ФІФО, нормативний і ін.

Вибраний підприємством метод оцінки НЗП необхідно відобразити в наказі про облікову політику.

Розглянемо деякі з них.

Нормативний метод. Використовується цей метод при аналізі причин відхилення фактичної собівартості від нормативної для вдосконалення виробничого процесу, але списання витрат на виробничу собівартість продукції проводиться по фактичних витратах. Нормативний метод регламентує порядок обліку витрат як при **попередельном**, так і при **позаказном** методі обліку. Витрати в межах встановлених підприємством норм витрат списуються на виробничу собівартість виготовленої протягом звітного періоду продукції (робіт, послуг), а наднормативні виробничі витрати - на реалізовану за цей період продукцію (роботи, послуги) (п. 11 П(С) БУ 16). При використанні нормативного методу бухгалтер повинен знати як суму витрат по нормах за звітний період, так і відхилення від неї, тобто фактичні витрати. До того ж норми повинні встановлюватися підприємством "з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін", та ще "для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми витрат і ціни повинні регулярно перевірятися в нормативній базі і переглядатися" (п. 21 П(С) БУ 9), що в період нестабільності економіки досить складно і трудомістко.

Крім того, НЗП, визначене по встановлених нормах, найімовірніше не відповідатиме НЗП, встановленому інвентаризацією, тобто фактичним даним. Та і самі норми повинні бути підтверджені стандартами (технічними умовами), конструкторсько-технологічною і іншою документацією. А це, у свою чергу, може спричинити за собою різні "нестиковки" при перерахунку матеріальних цінностей згідно п. 5.9 Закону про прибуток для визначення валових витрат. Тобто цей метод оцінки запасів, у тому числі і незавершеного виробництва, має свої незручності.

Методи оцінки - **средневзвешенной** собівартості і ФІФО, - зручніші.

Засновані вони на визначенні еквівалентних одиниць готової продукції. **Еквівалентна одиниця готової продукції** - це вимірник продукції, обробленої підприємством за звітний період. Визначається кількість еквівалентних одиниць шляхом множення кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності. Наприклад, підприємство виготовило за місяць 10 000 одиниць продукції і 1 500 одиниць обробило на 45 %. Отже, витрати підприємства еквівалентні витратам на виготовлення 10 675 еквівалентних одиниць готової продукції (10 000 + 1 500 x 45 %), зокрема 675 еквівалентних одиниць незавершеного виробництва. Ступінь обробки продукції (ступінь її готовності) підприємство визначає саме, для чого в комісію з

інвентаризації незавершеного виробництва включають компетентних працівників. Для матеріальних витрат, витрат на оплату праці і інших витрат, що включаються у виробничу собівартість готової продукції і незавершеного виробництва, ступінь обробки (готовності) може бути різним. Так, наприклад, в частині матеріалів і напівфабрикатів цей показник може складати 100 %, а в частині витрат на оплату праці і накладних витрат - менше 100 % (30 %, 40 % і т. д.).

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок визначення кількості еквівалентних одиниць і розподілу витрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією згідно цій кількості із застосуванням методу **средневзвешенной** собівартості і методу ФІФО. Використовуємо для цього три складові показника виробничої собівартості продукції, які (по розсуду підприємства) можуть бути іншими. Під "накладними витратами" в прикладах є на увазі загальновиробничі витрати, які згідно п. 11 П(С) БУ 16 включаються у виробничу собівартість.

Допустимо, на початок жовтня залишку незавершеного виробництва у підприємства не є. Всього за жовтень підприємством оброблено 300 одиниць продукції, з яких на кінець жовтня залишок незавершеного виробництва склав 100 одиниць виробів, готовність яких: у частині матеріальних витрат - 80 %, у частині оплати праці - 40 % і в частині накладних витрат - 50 %, а 200 одиниць оброблено повністю. Витрати на обробку за місяць склали 1 755 грн., з них матеріальні витрати - 900 грн., витрати на оплату праці - 480 грн. і накладні витрати - 375 грн.

I. Метод **средневзвешенной** собівартості

Таблиця 1

Кількість еквівалентних одиниць за жовтень

Найменування витрат	Кількість еквівалентних одиниць		
	у готовій продукції, випущеній за жовтень	у НЗП на кінець жовтня	Разом
Матеріальні витрати	200	$100 \times 80\% = 80$	280
Оплата праці	200	$100 \times 40\% = 40$	240
Накладні витрати	200	$100 \times 50\% = 50$	250

2. Собівартість 1 еквівалентної одиниці.:

- матеріальні витрати - 3,214 грн. (900 грн. : 280 еквівалентних одиниць);
- оплата праці - 2 грн. (480 грн. : 240 еквівалентних одиниць);
- накладні витрати - 1,5 грн. (375 грн. : 250 еквівалентних одиниць).

Разом собівартість 1 еквівалентної одиниці - 6,714 грн. (3,214 грн. + 2-грн. + 1,5 грн.).

3. Розподіл витрат за жовтень (1 755 грн.) між готовою продукцією (200 ед.) і незавершеним виробництвом (100 ед.) на кінець жовтня.

Таблиця 2

Розподіл витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець жовтня

Найменування витрат	Сума витрат за жовтень, грн.		
	у готовій продукції, випущеній за місяць	у НЗП на кінець місяця	Разом
Матеріальні витрати	$200 \times 3,214 = 643$	$80 \times 3,214 = 257$	900
Оплата праці	$200 \times 2 = 400$	$40 \times 2 = 80$	480
Накладні витрати	$200 \times 1,5 = 300$	$50 \times 1,5 = 75$	375
Разом	1 343	412	1 755

II. Метод ФІФО

Даний метод припускає вибуття запасів в тій послідовності, в якій вони поступають на підприємство, тобто перший прийшов - перший пішов (п. 19 П(С) БУ 9). Це означає, що залишки незавершеного виробництва на початок звітної місяця обробляються в першу чергу, тому при визначенні кількості еквівалентних одиниць по методу ФІФО враховується не ступінь готовності незавершеного виробництва, а, навпаки, ступінь "недоробки" виробів в незавершеному виробництві за місяць.

1. Ступінь "недоробки" на кінець жовтня

у частині

- матеріальних витрат:

$100\% - 80\% = 20\%$ або 0,2;

- витрат на оплату праці:

$100\% - 40\% = 60\%$ або 0,6;

- накладних витрат:

$100\% - 50\% = 50\%$ або 0,5.

2. Кількість еквівалентних одиниць за місяць:

Таблиця 3.

Кількість еквівалентних одиниць за місяць

Найменування витрат	Кількість еквівалентних одиниць		
	у готовій продукції, випущеній за жовтень	у НЗП на кінець жовтня	Разом
Матеріальні витрати	$O^* \times 0,2 + (200 - O^*) = 200$	$100^{**} \times 0,2 = 20$	220
Оплата праці	$O^* \times 0,6 + (200 - O^*) = 200$	$100^{**} \times 0,6 = 60$	260
Накладні витрати	$O^* \times 0,5 + (200 - O^*) = 200$	$100^{**} \times 0,5 = 50$	250
* Про - це згідно умові прикладу кількість виробів НЗП на початок місяця.			
** 100 ед. - це НЗП на кінець місяця.			

3. Собівартість 1 еквівалентної одиниці:

- матеріальні витрати - 4,091 грн. (900 грн. : 220 еквівалентних одиниць);

- оплата праці - 1,846 грн. (480-грн. : 260 еквівалентних одиниць);

- накладні витрати - 1,5 грн: (375 грн. : 250 еквівалентних одиниць).

Разом собівартість 1 еквівалентної одиниці - 7,437 (4,091 + 1,846 + 1,5).

4. Розподіл витрат за жовтень (1 755 грн.) між готовою продукцією (200 ед.) і НЗП (100 ед.) на кінець жовтня:

Таблиця 4

Розподіл витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець жовтня

Найменування витрат	Сума витрат за жовтень, грн.		
	у готовій продукції, випущеній за місяць	у НЗП на кінець місяця	Разом
Матеріальні витрати	$200 \times 4,091 = 818,2$	$20 \times 4,091 = 81,8$	900
Оплата праці	$200 \times 1,846 = 369,2$	$60 \times 1,846 = 110,8$	480
Накладні витрати	$200 \times 1,5 = 300$	$50 \times 1,5 = 75$	375
Разом	1 487,4	267,6	1 755

Умови попереднього прикладу складені з урахуванням того, що на початок звітнього періоду відсутнє незавершене виробництво. Тепер розглянемо приклад, коли незавершене виробництво є як на початок, так і на кінець звітнього періоду. При цьому дані про незавершене виробництво на початок листопада візьмемо з розрахунків попереднього прикладу.

Допустимо, за листопад витрати підприємства склали:

- матеріалів на виробництво - 1 200 грн.;
- на оплату праці - 600 грн.;
- накладні витрати - 400 грн.

Незавершене на початок листопада приведені в табл. 5.

Таблиця 5.

Вид витрат	Кількість одиниць	По методу середневзвешеної собівартості		По методу ФІФО	
		Сума, грн.	Ступінь готовності	Сума, грн.	Ступінь "недоробки"
Всього	100	412		267,6	
Зокрема: - матеріальні витрати		257	80 % (0,8)	81,8	(100%-80%) (0,2)
- витрати на оплату праці		80	40 % (0,4)	110,8	(100%-40%) (0,6)
- накладні витрати		75	50 % (0,5)	75	(100%-50%) (0,5)

Всього за листопад повністю оброблено 300 ед. готовій продукції (в т.ч. 100 - з незавершеного виробництва на початок листопада).

Кількість незавершеного виробництва на кінець листопада склала 60 ед., ступінь готовності яких склав в частині

- матеріальних витрат - 90 %;
- оплати праці - 70 %;
- накладних витрат - 60 %.

I. Метод середневзвешеної собівартості

1. Кількість еквівалентних одиниць за листопад:

Таблиця 6

Кількість еквівалентних одиниць за листопад

Найменування витрат	Кількість еквівалентних одиниць		
	у готовій продукції, випущеній за листопад	у НЗП на кінець листопада	Разом
Матеріальні витрати	300	60 x 90 % = 54	354
Оплата праці	300	60 x 70 % = 42	342
Накладні витрати	300	60 x 60 % = 36	336

2. Собівартість 1 еквівалентної одиниці:

- матеріальні витрати - 4,116 грн [(1 200 грн. + 257 грн.) : 354 еквівалентних одиниці];

- оплата праці - 1,988 грн. [(600 грн. + 80 грн.) : 342 еквівалентних одиниці];

- накладні витрати - 1,414 грн. [(400 грн. + 75 грн.) : 336 еквівалентних одиниць].

Разом собівартість 1 еквівалентної одиниці - 7,518 грн.

3. Розподіл витрат за листопад між готовою продукцією (300 ед.) і НЗП на кінець листопада (60 ед.):

Таблиця 7

Розподіл витрат за листопад між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець листопада

Найменування витрат	Сума витрат за листопад, грн.		
	у готовій продукції, випущеній за місяць	у НЗП на кінець місяця	Разом
Матеріальні витрати	$300 \times 4,116 = 1234,8$	$60 \times 4,116 = 222,2$	1 457
Оплата праці	$300 \times 1,988 = 596,4$	$60 \times 1,988 = 119,28$	715,68
Накладні витрати	$300 \times 1,414 = 424,2$	$60 \times 1,414 = 84,84$	509,04
Разом	2254,8	357,2	2 612

II. Метод ФІФО

1. Ступінь "недоробки" оброблених виробів в НЗП на кінець листопада (в кількості 60 ед.)

у частині

- матеріальних витрат - 0,1 (100 % - 90 % = 10 %);

- витрат на оплату праці - 0,3 (100 % - 70 % = 30 %);

- накладних витрат - 0,4 (100 % - 60 % = 40 %).

2. Кількість еквівалентних одиниць за листопад:

Таблиця 8

Кількість еквівалентних одиниць за листопад

Найменування витрат	Кількість еквівалентних одиниць		
	у готовій продукції, випущеній за листопад	у НЗП на кінець листопада	Разом
Матеріальні витрати	$100^* \times 0,2 + (300 - 100) = 220$	$60^{**} \times 0,2 = 12$	232
Оплата праці	$100^* \times 0,6 + (300 - 100) = 260$	$60^{**} \times 0,3 = 18$	278
Накладні витрати	$100^* \times 0,5 + (300 - 100) = 250$	$60^{**} \times 0,4 = 24$	274

* 100 - НЗП на початок листопада.
 ** 60 - НЗП на кінець листопада.

3. Собівартість 1 еквівалентної одиниці:

- матеріальні витрати - 5,525 грн. (1 200 грн. + 81,8 грн.) : 232 э. е.;

- оплата праці - 2,557 грн.

(600 грн. + 110,8 грн.) : 278 э. е.;

- накладні витрати - 1,734 грн. (400 грн. + 75 грн.) : 274 э. е.

Разом собівартість 1 э. е. - 9,816 грн. (5,525 грн. + 2,557 грн.; + 1,734 грн.).

4. Розподіл витрат за листопад між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець листопада:

Таблиця 9

Розподіл витрат за листопад між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець листопада

Найменування витрат	Сума витрат за листопад, грн.		
	на готову продукцію, випущену в листопаді	у НЗП на кінець листопада	Разом
Матеріальні витрати	$(220 \times 5,525) = 1\,215,5$	$12 \times 5,525 = 66,3$	1\,281,8
Оплата праці	$(260 \times 2,557) = 664,8$	$18 \times 2,557 = 46$	710,8
Накладні витрати	$(250 \times 1,734) = 434$	$24 \times 1,734 = 41$	475
Разом	2314,3	153,3	2\,467,6

5. Далі, слідуючи принципу ФІФО "перший прийшов - перший пішов", необхідно визначити собівартість 1 одиниці готової продукції, виготовленої з 100 одиниць незавершеного виробництва на початок місяця, оскільки саме її собівартість слід списати першій в процесі реалізації продукції.

Для цього визначимо собівартість 100 одиниць незавершеного виробництва, яка складається з собівартості незавершеного виробництва на початок місяця - 267,6 грн. (81,8 грн. + 110,8 грн. + 75 грн.) і витрат на обробку 100 одиниць незавершеного виробництва за місяць - 351,1 грн. ($100 \text{ ед.} \times 0,2 \times 5,525 \text{ грн.} + 100 \text{ ед.} \times 0,6 \times 2,557 + 100 \times 0,5 \times 1,734$).

Собівартість 1 одиниці НЗП на початок листопада - 6,187 грн. $[(267,6 + 351,1) : 100]$.

Кількість виробів, закінчених обробкою в листопаді, - 200 одиниць (300 - 100). Собівартість цих 200 одиниць складає 1 963,2 грн. і складається з:

- матеріальних витрат - 1 105 грн. ($200 \times 5,525 \text{ грн.}$);
- оплати праці - 511,4 грн. ($200 \times 2,557 \text{ грн.}$);
- накладних витрат - 346,8 грн. ($200 \times 1,734 \text{ грн.}$).

Разом - 1 963,2 грн.

6. Таким чином, собівартість готової продукції, виготовленої з незавершеного виробництва на початок листопада і початку і закінченою в листопаді по методу ФІФО, склала 2314,3 грн. ($351,1 \text{ грн.} + 1\,963,2 \text{ грн.}$), що відповідає даним табл. 9 про суму витрат на готову продукцію, виготовлену в листопаді.

Проаналізувавши оцінку незавершеного виробництва по методу середневзвешеної собівартості і по методу ФІФО, приходимо до висновку, що метод ФІФО точніший, але і складніший і трудомісткий.

Тому в інших країнах найбільшого поширення набув метод середневзвешеної собівартості.

Прямої заборони на застосування інших методів оцінки незавершеного виробництва в П(С) БУ немає. Тому підприємства можуть використовувати такі, які їм зручні, ефективні, не вимагають додаткових витрат і дозволяють точніше визначати незавершене виробництво.

Зрозуміло, найбільш точною оцінкою вартості НЗП є прямий облік витрат на нього. Проте якщо такий облік з яких-небудь причин неможливий, застосовуються інші методи оцінки.

6. Готова продукція

7. Грошові кошти та їх еквіваленти

Нормативною базою для проведення аудиту касових операцій є:

1. [Положення о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине](#), затверджене ухвалою Правління Національного банку України 19.02.2001 №72 (із змінами і доповненнями, внесеними ухвалами Правління Національного банку України від 1 серпня

2001 року № 311, від 16 жовтня 2001 року № 432, від 4 грудня 2001 року № 495)

2. [Інструкція об організації роботи по наличному обслуговуванню банками України](#). Затверджена ухвалою Правління Національного банку України від 19.02.2001 № 69. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 12.03.2001 р. під №216/5407 (із змінами і доповненнями, внесеними ухвалами Правління Національного банку України від 1 серпня 2001 року № 312, від 23 липня 2002 року № 259)

3. Закон України "Про застосування електронних контрольних касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг" від 6 червня 1995 р. № 265/95-ВР.

4. Указ Президента України «» (із змінами і доповненнями, внесеними Указами Президента України від 11 березня 1996 року № 173/96, від 15 липня 1997 року № 646/97, від 3 вересня 1997 року №949/97, від 11 травня 1999 року № 491/99 (Указом Президента України від 11.05.99 р. № 491/99 Указ викладений в новій редакції), від 26 липня 2000 року №920/2000, від 7 вересня 2001 року №802/2001).

Общий порядок ведення касових операцій

Зберігання готівки і інших цінностей в касі, здійснення касових операцій регулюються «Положенням про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», затвердженим Правлінням Національного банку України 19.02.2001.

Вимоги цього Положення розповсюджуються на всіх юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми організації, а також на підприємців, що здійснюють свою діяльність без створення юридичної особи. Виключення:

- установи банків і підприємства зв'язку;
- іноземні дипломатичні, консульські і інші офіційні представництва;
- міжнародні організації і їх філіали, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями;
- представництва інших іноземних організацій і філіалів, які не здійснюють підприємницької діяльності.

У Положенні дано визначення цілого ряду термінів:

касові операції - операції підприємств між собою і з підприємцями і фізичними особами, пов'язані з прийомом і видачею наявних засобів при проведенні розрахунків через касу підприємства з віддзеркаленням цих операцій в касовій книзі, книзі обліку розрахункових операцій;

каса підприємства - приміщення або місце, призначене для прийому, видачі і зберігання наявних засобів, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга;

касова дисципліна - встановлений порядок ведення підприємствами операцій з готівкою;

касова книга - документ бухгалтерського обліку встановленої форми, вживаний для здійснення обліку готівки в касі підприємства;

готівка (наявні засоби) - грошові знаки національної валюти України - банкноти і монети, у тому числі і оборотні пам'ятні і ювілейні монети, що є дійсними платіжними засобами;

наявна виручка (виручка) - сума фактично отриманих наявних коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і **внереализационные** надходження; - готівкові розрахунки - платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і по операціях, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) і іншого майна;

депонуєча заробітна плата - наявні засоби, отримані підприємством для оплати праці і не виплачені у встановлений термін підприємством окремим фізичним особам;

виплати у зв'язку з екстреними (невідкладними) обставинами - соціальні виплати

громадянам на поховання, допомогу при народженні дитини, допомога самотнім і багатодітним матерям, допомога на лікування у разі хвороби, компенсації особам, що постраждали в результаті Чорнобильської катастрофи, здійснені підприємством з наявної виручки за наявності податкової заборгованості;

виплати, пов'язані з оплатою праці, - виплата основної і додаткової заробітної плати, заохочувальні і компенсаційні виплати і інші виплати, які не входять до фонду оплати праці, передбачені Інструкцією за статистикою заробітної плати, затвердженої наказом Міністерства статистики України від 11.12.95 № 323 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України від 21.12.95 під № 465/1001;

книга обліку розрахункових операцій - прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної податкової служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів про рух наявних засобів, товарів (послуг);

ліміт залишку готівки в касі - предельный розмір готівки, який може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня, який встановлюється установою банку;

оприбуткування готівки в касі - облік готівки в касі підприємства на повну суму її фактичних надходжень;

внереализационные надходження - надходження від операцій, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції і іншого майна. До них відносяться: погашення дебіторської заборгованості, заборгованості по позиках, безоплатно отримані кошти, відшкодування матеріальних збитків, внески до статутного фонду, платежі за надане в лізинг (оренду) майно, роялті, дохід (відсотки) від володіння корпоративними правами, повернення невикористаних підзвітних сум, інші надходження;

реєстратор розрахункових операцій - пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажі товарів (наданні послуг), операцій по купівлі-продажу іноземної валюти і/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг);

За визначенням, даним в Положенні № 72, **каса** підприємства - це приміщення або місце, призначене для прийому, видачі і зберігання наявних засобів, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведуть касову книгу.

Положення № 72 обов'язково для виконання юридичними особами, які здійснюють операції з готівкою в національній валюті (окрім установ банків і підприємств поштового зв'язку), їх відособленими підрозділами, представництвами іноземних організацій і фірм, ведучих підприємницьку діяльність, а також зареєстрованими в установленому порядку фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи.

При документальному оформленні розрахунків між собою готівкою як юридичні, так і фізичні особи можуть застосовувати:

- прибуткові і витратні касові ордери;
- касові і товарні чеки;
- розрахункові квитанції;
- проїзні документи та інші, які підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів;
- рахунок-фактура;
- договори, угоди, контракти;
- акти закупівлі товарів і ін.

Готівкові розрахунки, що проводяться безпосередньо в касі, оформляють прибутковими і витратними касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 15 лютого 1996 року №51. З лютого 1996 року

діють:

- КО-1 "Прибутковий касовий ордер" (ПКО);
- КО-2 "Витратний касовий ордер" (РКО);
- КО-3 "Журнал реєстрації прибуткових і витратних касових документів";
- КО-3А "Журнал реєстрації прибуткових і витратних касових документів";
- КО-4 "Касова книга";
- КО-5 "Книга обліку прийнятих і виданих касиром грошових коштів".

Обов'язок оформляти ПКО і квитанції до них, а також витратні документи покладений на бухгалтера. Касові документи треба заповнювати тільки чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів або іншими способами, які забезпечують збереження цих записів протягом встановленого для зберігання документів терміну.

Прийом і видачу готівки по касових ордерах можна проводити тільки в день їх складання. Якщо касові документи не були сплачені цього дня, їх анулюють, і наступного разу бухгалтер виписує вже новий документ.

На відміну від решти первинних документів в прибуткових і витратних касових документах не можна робити яких-небудь виправлень.

Пункт 3.9 Положення № 72 забороняє видавати ПКО і витратні документи на руки особам, які вносять або отримують готівку. Віддати ці документи касирові повинен бухгалтер, який займається оформленням касових документів.

При заповненні в ПКО і РКО фіксують підставу для їх складання і перераховують прикладені до них документи. Такими документами, зокрема, можуть бути: службова записка, заява, розрахунок бухгалтера.

Безпосередньо після отримання або видачі готівці касир підписує ПКО або витратні документи, а на прикладених до них документах ставить штамп або напис "Сплачено" з вказівкою дати (число, місяць, рік).

Відповідальність за дотримання порядку ведення операцій з готівкою покладена на підприємців і керівників підприємств. Осіб, винних в порушенні порядку ведення касових операцій з готівкою, притягають до відповідальності у встановленому чинним законодавством порядку.

Підприємства (підприємці), що відкрили поточні рахунки в установах банків, зберігають на цих рахунках свої засоби на договірних умовах і здійснюють розрахунки за своїми зобов'язаннями в безготівковій і наявній формі в порядку, встановленому нормативно-правовими актами Національного банку України. Розрахунки готівкою підприємств між собою і з підприємцями і фізичними особами проводяться як за рахунок засобів, отриманих з кас банків, так і за рахунок наявної виручки і здійснюються через касу підприємств з веденням касової книги встановленої форми.

Розрахунки готівкою можуть проводитися також через установи банків.

Сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) не повинна перевищувати трьох тисяч гривень протягом одного дня поодинці або декільком платіжним документам. Платежі зверху встановленої граничної суми проводяться виключно в безготівковому порядку. Кількість підприємств (підприємців), з якими проводяться розрахунки, протягом дня не обмежується. Ці обмеження не торкаються:

- розрахунків з фізичними особами;
- бюджетами;
- державними цільовими фондами;
- малих і середніх підприємств при використанні наявних засобів, отриманих за рахунок

кредитної лінії Європейського банку реконструкції і розвитку для розвитку малих і середніх підприємств;

- добровільні пожертвування, добродійну допомогу;
- вилучену органами державної податкової служби готівка;
- на розрахунки за спожиту електроенергію;
- випадку використання засобів, виданих на відрядження.

Якщо проведені розрахунки зверху встановленої граничної суми, то засоби у розмірі перевищення встановленої суми розрахунків додаються до фактичних залишків готівки в касі на кінець дня платника готівки в день здійснення цієї операції і отримана сума порівнюється із затвердженим лімітом каси.

Розрахунки за готівку підприємств сфери торгівлі, громадського харчування і послуг здійснюються із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій. Перелік окремих форм і умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений ухвалою Кабінету Міністрів України від 23.08.2000 № 1336 (із змінами і доповненнями).

При цьому встановлений граничний розмір річного об'єму розрахункових операцій з продажу товарів (надання послуг) 200 тис. гривень. У разі перевищення якого застосування реєстраторів розрахункових операцій є обов'язковим

Перелік окремих форм і умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції **без застосування реєстраторів розрахункових операцій** з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій:

1. Роздрібна торгівля, громадське харчування і надання послуг, які здійснюються:
 - суб'єктами підприємницької діяльності - фізичними особами, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності;
 - громадянами-підприємцями, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і виплачують фіксований податок шляхом придбання патенту;
 - суб'єктами підприємницької діяльності, які придбали спеціальний торговий патент.
2. Роздрібна торгівля через засоби пересувної торгової мережі (авто магазини, авто тієї, що розвозить, автоцистерни, цистерни, низькотемпературні лотки-прилавки, візки, розноски, лотки, столики), які розташовані за межами стаціонарних приміщень і не підключені до мережі електроживлення.
3. Роздрібна торгівля на ринках, ярмарках (за винятком розташованих на їх території магазинів, кіосків, наметів, павільйонів, приміщень контейнерного типу, а також засобів пересувної торгової мережі, які підключені до мережі електроживлення).
4. Роздрібна торгівля і громадське харчування, що здійснюються підприємствами споживчої кооперації на території сіла.
5. Продаж пици і безалкогольних напоїв в буфетах вищих учбових закладів, в їдальнях і буфетах загальноосвітніх шкіл і профтехучилищ під час проведення занять.
6. Роздрібна торгівля, громадське харчування і побутове обслуговування на території закритих військових гарнізонів і містечок, а також військових частин, розташованих у межах сіл.
7. Роздрібна торгівля медичними і фармацевтичними товарами і надання медичних і ветеринарних послуг на території сіла.
8. Продаж товарів і надання послуг поштовими відділеннями і пунктами зв'язку в селах.
9. Продаж в кіосках газет, журналів, конвертів, листівок, знаків оплати поштових послуг,

квитків для проїзду в міському транспорті, іншій друкарській продукції, а також на підприємствах поштового зв'язку, якщо питому вагу такої продукції складає більше 50 відсотків загального товарообігу через відсутність продажу алкогольних напоїв і підакцизних непродовольчих товарів.

10. Продаж квитків, жетонів і електронних карток в кіосках, касах метрополітену і салонах транспортних засобів для проїзду в міському транспорті (за винятком таксі і інших транспортних засобів, які працюють в режимі маршрутного таксі), квитків в салонах транспортних засобів приміського і міжміського повідомлення (окрім залізничного), а також телефонних карток в кіосках.

11. Надання побутових послуг:
на території сіла;

удома у замовника з ремонту і встановлення побутових машин і приладів, радіоелектронної апаратури, телеантен, ремонту і складання меблів, прибирання квартир, догляду за дітьми, хворими і людьми похилого віку, фотографування, дрібного ремонту квартир за переліком робіт, який встановлюється Мінекономіки і Державною податковою адміністрацією, приготування їжі, прання білизни, хімічного чищення меблів, килимів і інших килимових виробів (за умови проведення розрахунків на місці надання послуг);

з ремонту взуття, швейних і трикотажних виробів, виробів текстильної і шкіряної галантереї, радіоелектронної апаратури, побутових машин і приладів, металевих виробів і хімічного чищення структурними підрозділами підприємств і суб'єктами підприємницької діяльності з 1 або що 2 працюють.

12. Продаж квитків на відвідини культурно-спортивних і видовищних закладів (за умови їх продажу за межами відмічених закладів і спеціалізованих кас).

13. Надання послуг бібліотеками.

14. Продаж предметів релігійно-обрядовий атрибутики і надання обрядовий послуг релігійними організаціями.

15. Продаж сподіваючись і кавою, а також отримання плати провідниками в потягах за користування постільним приладдям.

16. Надання на вокзалах і в портах послуг носильниками по доставленню багажу пасажирів.

17. Роздрібна торгівля насінням в кіосках на території сів і селищ міського типу.

18. Реалізація квитків державних лотерей, окрім продажу цих квитків через електронну систему ухвалення ставок, яка контролюється в режимі реального часу Державним казначейством.

19. Ухвалення від населення вторинної сировини (окрім металобрухту).

20. Страхування майнових і особистих ризиків фізичних осіб, яке проводиться страховими агентами за межами приміщення страховика.

21. Надання ритуальних послуг за умови проведення розрахунків будинку у замовника.

22. Здійснення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг суб'єктами підприємницької діяльності на території сів і селищ міського типу, яким відповідно до Закону України "Про статус гірських населених пунктів в Україні" наданий статус гірських.

23. Надання медичних послуг виїзними бригадами і медичне обслуговування будинку у замовника.

Фізичні особи можуть розраховуватися готівкою через установи банків. В цьому випадку отримані кошти зараховуються на рахунки підприємств в безготівковій формі.

Для кожного підприємства, що має рахунок в установах банків і що здійснюють операції з готівкою, встановлюється **ліміт каси**. Підприємствам дозволяється зберігати готівку в касі на кінець робочого дня в межах встановленого ліміту. Ухвалою Правління Національного

банку України від 19 березня 2001 р. Затверджена інструкція про організацію роботи по наявному зверненню установами банків України. Згідно цьому документу ліміт каси встановлюється на весь період дії договору на розрахунковий-касове обслуговування між підприємством і банком і переглядається не по закінченню деякого періоду, а лише за ініціативою підприємства або банку. При встановленні або перегляді ліміту каси підприємством надаються в банк дані про касові обороти за три будь-яких місяця (з останніх дванадцяти, які передують встановленню або перегляду ліміту, в яких був найбільший об'єм касових операцій, а для новоутвореного підприємства - виходячи з прогнозних розрахунків касових операцій на перші три місяці роботи. При укладенні договору на розрахунковий-касове обслуговування підприємство повинне подати до установи банку **заявку-расчет** на встановлення загального ліміту каси (з урахуванням потреби його відокремлених підрозділів), термінів і порядку здачі наявної виручки. Ця заявка є невід'ємною частиною договору і оформляється як доповнення до договору. Розрахунок-заявка подається тільки до однієї банківської установи, до якого відкриті рахунки підприємства, а в інші прямує копія заявки-розрахунку з відміткою іншої установи банку про встановлений загальний ліміт каси для внесення розміру цього ліміту до договору на розрахунковий-касове обслуговування, що є невід'ємною умовою цього договору. Відповідальність за достовірність даних в заявці-розрахунку даним касової книги і бухгалтерського обліку несе підприємство.

Ліміт каси для кожного підприємства визначається установами банків з урахуванням режиму і специфіки роботи підприємства і інших чинників. Ліміт каси встановлюється в наступних розмірах:

- для підприємств, які мають наявну виручку з терміном здачі її в банк щодня в день надходження в касу підприємства, - в розмірах, які потрібні для забезпечення їх роботи вранці наступного дня;
- для підприємств, які мають наявну виручку з терміном її здачі наступного дня, - у межах **среднедневной** наявної виручки;
- для підприємств, ліміти каси яким встановлюються згідно фактичним витратам готівки (окрім виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів), - у межах **среднедневной** видачі готівці.

Окремим підприємцям ліміт каси не встановлюється.

Підприємства зобов'язані здавати наявну виручку **зверху встановленого ліміту каси** в порядку і терміни, визначені установою банку для зарахування на їх поточні рахунки. Якщо ліміт каси підприємству взагалі не встановлений, то вся наявна готівка (окрім розміру одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян) в його касі на кінець дня повинна здаватися в банк (незалежно від причин, унаслідок яких ліміт каси не встановлений).

Вся готівка, що поступає в каси підприємств, винна своєчасно і в повній сумі оприбутковуватися в їх касах. **Оприбуткуванням готівки в касі підприємства є здійснення підприємством обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень з оформленням цієї операції в установленому порядку прибутковим касовим ордером і відзеркаленням в касовій книзі в день отримання підприємством наявних засобів.**

Для підприємств сфери торгівлі, громадського харчування і послуг при здійсненні касових операцій з готівкою обов'язковою умовою є забезпечення постійної наявності в своїх касах розмінної монети різних номіналів для видачі здачі громадянам.

Наявна виручка підприємств (підприємців) може використовуватися ними для забезпечення потреб, що виникають в процесі їх функціонування, а також для проведення розрахунків з бюджетами і державними цільовими фондами по податках і зборах. Підприємства, що мають податковий борг, здійснюють виплати, пов'язані з оплатою праці (окрім виплат у зв'язку з екстреними (невідкладними) обставинами, виключно за рахунок

засобів, отриманих з установ банків.

Підприємства (підприємці), що мають поточні рахунки в установах банків, отримують готівку з цих рахунків в установах банків в межах наявних засобів і витрачають її виключно на цілі, які визначені в грошовому чеку і не суперечать чинному законодавству України.

Для своєчасного отримання в установі банку необхідної суми готівки підприємства (підприємці) у встановлені банком терміни повинні попередити (письмово або усно) установу банку про необхідну суму коштів в банкнотах і розмінній монеті.

Якщо сума заявленої готівки перевищує 10 тис. Євро, а також при виникненні яких-небудь сумнівів щодо законності і економічної доцільності проведення операцій, то банк має право зажадати копії розрахункових звітних документів, які підтверджували б здійснені цільові витрати отриманої в установах банків готівки. Дане положення не стосується виплат, пов'язаних з оплатою праці і отриманням чистого доходу підприємця.

Підприємства мають право зберігати готівку в своїй касі, отриману в установі банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу), **зверху встановленого ліміту каси протягом трьох робочих днів, включаючи день отримання готівки в установі банку.** Для проведення цих виплат працівникам віддалених підрозділів підприємств залізничного транспорту і морських портів готівка може зберігатися в їх касах **зверху встановленого ліміту каси протягом п'яти робочих днів,** включаючи день отримання готівки в установі банку. Готівка, отримана в установі банку на інші виплати, повинна видаватися підприємством своїм працівникам того ж дня. Суми готівки, отримані в установі банку і не використані за призначенням протягом встановлених вище термінів, повертаються підприємством до установи банку не пізніше за наступний робочий день установи банку і підприємства або можуть залишатися в його касі (в межах встановленого ліміту) і видаватися на ті ж цілі.

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, які здійснюються за рахунок виручки, зверху встановленого йому ліміту каси протягом трьох робочих днів з дня настання термінів цих виплат в сумі, вказаній в переданих в касу платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях.

Видача готівці під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи по раніше виданих під звіт сумах, тобто у разі уявлення в бухгалтерію авансового звіту про витрачені (частково витрачених) засоби і одночасного повернення в касу підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

Підзвітні особи зобов'язані представити в бухгалтерію підприємства разом з невикористаним залишком готівки **авансовий звіт** про витрачання отриманих в касі сум в наступні терміни:

- по відрядженнях – протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки і заготівку вторинної сировини, окрім металобрухту - протягом десяти робочих днів з дня видачі готівці під звіт;
- на всі інші виробничі (господарські) потреби - на наступний робочий день після видачі готівці під звіт.

Контролюючі органи мають право застосувати штрафні санкції:

- перевищення встановлених лімітів каси;
- неоприбуткування (неповне оприбуткування) в касах готівки;
- перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу наявних засобів під звіт без повної звітності про раніше видані засоби;
- витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці, за наявності податкового боргу;

- використання отриманих в установі банку наявних засобів не за цільовим призначенням;
- проведення готівкових розрахунків без представлення одержувачем засобів платіжного документа, який підтверджував би сплату покупцем наявних засобів.

Документальне оформлення касових операцій проводиться за допомогою прибуткових і витратних касових ордерів типової форми. Прийом готівки касами підприємств, у тому числі і отриманою з банку, проводиться по прибуткових касових ордерах, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженим керівником підприємства. Видача готівці з кас підприємств проводиться по витратних касових ордерах або належним чином оформлених платіжних (розрахунково-платіжним) відомостях. Документи на видачу готівці повинні підписувати керівник і головний бухгалтер або уповноважені на це особи. До витратних ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки і т.п.

Якщо на прикладених до витратних касових ордерів документах, заявах, рахунках і т.п. є дозвільний напис керівника, то підпис керівника на витратних касових ордерах не обов'язковий.

Після закінчення встановлених термінів виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій по платіжних відомостях, касир зобов'язаний:

- у платіжній відомості напроти прізвища осіб, яким не здійснена виплата, поставити штамп або зробити напис: "**Депонує**";
- скласти реєстр депонуючих сум;
- в кінці відомості вказати фактично виплачену суму і недоотриману суму виплат, що підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком по платіжній відомості і звірити напис своїм підписом. Якщо наявні засоби видавалися не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис: "Готівку по відомості видав (підпис)";
- виписати витратний касовий ордер на фактично видану суму по відомості, зареєструвати його і здійснити відповідний запис в касовій книзі.

При отриманні прибуткових касових ордерів або витратних документів касир зобов'язаний перевірити:

- наявність і достовірність на документах підпису головного бухгалтера, а на витратному документі - дозвільному написі керівника підприємства або уповноважених їм осіб;
- правильність оформлення документів, наявність всіх реквізитів;
- наявність перерахованих в документах додатків.

У разі недотримання хоч би одного з перерахованих вимог касир повертає документи в бухгалтерію для відповідного оформлення.

Прибуткові касові ордери або витратні документи відразу ж після отримання або видачі по ним готівці підписуються касиром, а на прикладених до них документах ставиться штамп або напис "Сплачено" з вказівкою дати (число, місяць, рік).

Прибуткові касові ордери або витратні документи до передачі в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і витратних касових документів.

В цілях забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємство повинне мати касу, а його керівники зобов'язані обладнати касу і забезпечити надійне зберігання наявних засобів в ній. Якщо з вини керівників не були створені належні умови для забезпечення збереження засобів при їх зберіганні і транспортуванні, то вони несуть за це відповідальність у встановленому чинним законодавством України порядку.

Всі надходження і видача готівці в національній валюті підприємства враховують в касовій книзі. Листи касової книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані і скріплюють друком підприємства. Кількість листів в касовій книзі завіряється підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються в двох екземплярах (через копіювальний папір)

чорнилом темного кольору кульковою або чорнильною ручкою. Перші екземпляри залишаються в касовій книзі. Другі екземпляри повинні бути відривними, що і є звітом касира. Перші і другі екземпляри мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони завіряються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, яка його заміщає.

Записи в касовій книзі робляться касиром по операціях отримання або видачі готівці по кожному прибутковому касовому ордеру і витратному документу в день їх надходження або видачі.

Щодня в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі і передає в бухгалтерію як звіт касира другий відривний лист (копію записів в касовій книзі за день) з прибутковими касовими ордерами і витратними документами під розпис в касовій книзі.

На підприємствах за умови забезпечення належного зберігання касових документів касову книгу можна вести також в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, повинне забезпечувати візуальне віддзеркалення і друк документів "Вкладний лист касової книги" і "Звіт касира", які за формою і змістом повинні відтворювати форму і зміст касової книги на паперовому носіїві.

Керівник підприємства одночасно із зарахуванням на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність. Відповідно до чинного законодавства України Касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. Йому забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

Аудиторские процедуры

У бухгалтерському обліку для обліку касових операцій використовується рахунок 30, по дебету якого відбиваються надходження грошових коштів в касу підприємства, а по кредиту – виплати з каси підприємства. Цей рахунок має два субрахунки: 301 – «Каса в національній валюті» і 302 «Каса в іноземній валюті»).

Джерела інформації для аудиту касових операцій:

Група документів	Документ
Узагальнюючі реєстри обліку і звітності	Головна книга, баланс підприємства (форма № 1)
Синтетичні реєстри обліку касових операцій, грошових коштів	Журнал-ордер № 1 № 2 та відомості № 1а № 2а
Синтетичні реєстри обліку розрахунків з підзвітними персонами	Журнал-ордер № 7
Аналітичні і первинні документи з обліку касових операцій	Касова книга, прибуткові і видаткові касові ордери, чеки на отримання готівки, виписки банку
Первинні документи обліку розрахунків з підзвітними персонами	Авансові звіти, посвідчення на відрядження, виправдні документи, акти і відомості на закупівлю худю
Зовнішні документи	Повідомлення банків про встановлення ліміту каси та ін.

Аудит касових операцій підприємства рекомендується проводити в кілька етапів.

На підготовчому етапі аудиту касових операцій аудитор повинний розглянути загальні питання організації роботи каси на підприємстві:

- інтенсивність касових операцій;
- основні напрямки касових надходжень і видатків;
- кваліфікація і практичний досвід працівників, які забезпечують роботу каси на підприємстві;
- наявність договорів з касирами про повну матеріальну відповідальність;
- забезпеченість обліку касових операцій електронно-обчислювальною технікою;
- обладнання приміщення каси на підприємстві.

Ретельне вивчення зазначених питань дасть змогу аудиторів скласти думання про стан касових операцій на підприємстві, визначити вузькі місця в організації їх обліку і можливі напрямки порушень і помилок.

Перший етап аудиту касових операцій передбачає проведення раптової ревізії каси з повним поаркушним перерахунком усіх гроша та інших цінностей, що знаходяться у касі підприємства (векселів, зобов'язань). При цьому слід скласти відомість інвентаризації каси та обов'язково зафіксувати результати раптової ревізії каси в робочих документах. Далі аудитор повинний вивчити питання своєчасності проведення інвентаризації каси, наявності випадків раптових інвентаризацій кас керівництвом підприємства.

Інвентаризацію каси належить проводити не рідше одного разу на квартал, у рядка, встановлені керівником підприємства. Раптові ревізії каси також необхідні і є важливим елементом внутрішньогосподарського контролю дотримання касової дисципліни. Для цього вивчаються накази керівника підприємства про проведення інвентаризації каси та визначення складу комісії, звіти інвентаризаційної комісії та інвентаризаційні відомості.

Іншим етапом є перевірка правильності заповнення касових документів та організації порядку ведення касових операцій. Насамперед перевіряється правильність заповнення прибуткових та видаткових касових ордерів. Неприпустимі будь-які виправлення, закреслювання і т. ін. Прибуткові та видаткові касові ордери повинні бути належно оформлені. Документи на видачу гроша мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або персонами, ними уповноваженими.

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

Слід уважно перевірити використання бланків прибуткових касових ордерів їх облік та зберігання. Аудитор перевіряє наявність та порядок ведення журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, обов'язково звіряє його дані із записами у касовій книзі. Перевіряючи порядок ведення касової книги, необхідно впевнитися, що підприємство має тільки одну касову книгу, яка має бути пронумерована, прошнурована і опечатана сургучною або мастиковою печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі повинне бути засвідчено підписами керівника і головного бухгалтера. Підчистки та невмотивовані виправлення в касовій книзі забороняються.

Перевірка операцій з видачі готівки з каси проводиться на **третьому етапі аудиту**.

Встановлюється, на які цілі підприємство отримувало і видавало готівку. Для цього вивчаються корінці чекової книжки на отримання готівки, виписки банку. Після того, як встановлена мета отримання готівки з розрахункового рахунку, перевіряється дотримання її підприємством шляхом вивчення касових документів (прибуткових та видаткових касових ордерів, касової книги) та бухгалтерських документів, які підтверджують використання готівки на зазначені цілі (авансові звіти, відомості на отримання заробітної плати, відомості на закупівлю сільськогосподарської продукції). Велику увагу необхідно приділити операціям

видачі готівки для розрахунків з іншими підприємствами та з виплати заробітної плати з готівкової виручки або інших грошових надходжень підприємства. Насамперед це пов'язано з наявністю у підприємства податкової заборгованості (податкової картотеки на розрахунковому рахунку). При цьому поклад від терміну, за який проводиться аудит, слід враховувати зміни в порядку ведення касових операцій, які відбулися шляхом внесення змін і доповнень. Інструкцію "Порядок ведення касових операцій у народному господарстві України", затверджену Постановою Правління Національного банку України № 21 від 2 лютий 1995 р.

Четвертій етап передбачає перевірку повноти оприбуткування готівки в касі підприємства. Необхідно визначити, чи повністю і своєчасно підприємство оприбутковує готівку, яка надходить з різних джерел:

- за реалізовану продукцію (роботи, послуги);
- одержання гроша з розрахункового рахунку;
- невикористані підзвітні суми;
- депоновану заробітну плату худо. З цією метою аудитор звіряє дані прибуткових касових ордерів та касової книги з:
 - даними відомості реалізації продукції, відвантажувальних документів та податкових накладних;
 - корінцями грошової чекової книжки підприємства та банківськими виписками, журналом-ордером №1 та відомістю до нього;
 - авансових звітів та журналу-ордера № 7;
 - відомостей на заробітну плату.

На п'ятому етапі аудитор перевіряє додержання підприємством встановленого ліміту залишку готівки в касі. Перевіряється повідомлення банку про встановлення ліміту залишку готівки в касі, касова книга на предмет виявлення перевищення встановленого ліміту. Слід враховувати зміни, що відбулися у порядку ведення касових операцій та введені в дію з 14 листопада 1997 р. Так, готівка, бачена під звіт, але не витрачена і не повернена до каси підприємства протягом 10 робочих днів з дня видачі її під звіт (на відрядження - протягом 3 робочих днів після закінчення відрядження), починаючи з наступного дня після закінчення зазначених строків заноситися до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня. Крім того, оскільки згідно із зазначеними змінами, кошти на виплати, пов'язані з оплатою праці та виплатою дивідендів (доходу) т всі підприємства незалежно від форм власності мають одержувати виключно з кас банку, у разі витрачання підприємством готівки з виручки на вказані цілі ці кошти також включаються до фактичних залишків готівки в касі того дня, коли були здійснені такі виплати.

Останнім - **сьомим етапом** перевірки є зіставлення даних первинних, аналітичних і синтетичних облікових документів з даними, відображеними у звітності підприємства, з метою встановлення їх відповідності.

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

Методика проведення аудиту касових операцій

№	Етап перевірки	Реєстр та первинні документи	Процедура аудиту
---	----------------	------------------------------	------------------

1	Раптова ревізія каси		Перевірка і перерахунок усіх гроша та цінностей, які знаходяться в касі
2	Перевірка правильності заповнення первинних касових документів та ведення касової книги	Прибуткові касові ордери; видаткові касові ордери; касова книга; журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів	Перевірка правильності заповнення касових ордерів (не допускаються виправлення, закреслювання і та ін.); реєстрації касових ордерів у журналі реєстрації касових документів; наявності однієї касової книги на підприємстві; порядку її ведення
3	Перевірка встановленого ліміту каси та додержання його підприємством	Повідомлення банків про встановлення ліміту каси, касова книга, журнал-ордер № 1; Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка касової книги та інших регістрів обліку на предмет перевищення встановленого ліміту каси
4	Перевірка наявності проведення інвентаризації каси	Акти інвентаризації каси	Перевірка актів інвентаризацій каси; дотримання вимог нормативних документів, які регулюють порядок проведення інвентаризації
5	Перевірка правильності видаси готівки з каси	Корінці чеків; виписки банків; прибуткові та видаткові касові ордери; касова книга; авансові звіти; відомості на виплату зарплати, на закупівлю сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки; журнал-ордер № 1, Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка: використання готівки на цілі, для яких вона одержана в установі банку; видачі готівки на поточні потреби підприємства залежно від кількості працівників та її використання
6	Правильність оприбуткування готівки	Корінці чеків, виписки банків; прибуткові та видаткові касові ордери; касова книга; авансові звіти; відомості на виплату зарплати; відомості на закупівлю сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки; журнал-ордер № 1, Головна книга; баланс (форма № 1); накладні; рахунки-фактури; відомості реалізації продукції	Перевірка: повного оприбуткування готівки від реалізації продукції за готівку; повного оприбуткування готівки у касі при отриманні готівки з розрахункового рахунка; повернення підзвітних сум, депонованої заробітної плати

7	Перевірка достовірності обліку касових операцій	Прибуткові та видаткові касові ордери, касова книга, журнал-ордер № 1, Головна книга, баланс (форма № 1)	Звірка даних первинних, аналітичних та синтетичних документів з даними звітності з метою визначення її повноти та достовірності
---	---	--	---

Задачи и методика проведения аудита кассовых операций

Завданням аудиту каси і касових операцій є перевірка таких аспектів:

- забезпечення умов зберігання готівки і інших цінностей в касі, при доставці і здачі в банк;
- дотримання встановленого порядку зберігання чекових книжок, виписки чеків і отримання по ним грошей;
- дотримання порядку документального оформлення надходження грошей в касу і їх видачі;
- дотримання ліміту наявності грошей в касі і умов їх видачі під звіт на операційні і господарські витрати і інші потреби;
- своєчасність і повнота оприбутковування грошей;
- стан обліку касових операцій і ін.

Аудитор повинен звертати підвищену увагу на аудит касових операцій, як найбільш можливе джерело різних порушень чинного законодавства. Не повинні бути обійдені сторона і особа касира. Необхідно мати на увазі, що особи, які притягувалися до кримінальної відповідальності, судимість яких не погашена або не знята в установленому порядку, і особи, страждаючі хронічними захворюваннями, зловживають спиртними напоями або наркотичні речовини, що вживають, без призначення лікаря, до матеріальної відповідальності не допускаються.

Організація роботи з наявними засобами вимагає від керівника підприємства організації охорони касирам при перевезенні готівки і цінностей з установ банку. При їх транспортуванні касирові і супроводжувачим його особам, а також водієві забороняється:

- розголошувати маршрут руху, суму готівки, що перевозяться, і цінностей;
- допускати в салон транспортного засобу осіб, які не призначені керівником підприємства для їх доставки;
- їхати попутним або суспільним транспортом.

Для забезпечення надійності і збереження готівки і цінностей каса повинна бути ізольована від інших допоміжних приміщень, обладнана спеціальним віконцем для проведення операцій з клієнтами і співробітниками, мати сейф або металеву шафу, охоронний-пожежну сигналізацію, що відповідає вимогам діючого стандарту.

Бухгалтерські документи можуть вивчатися як в хронологічній послідовності, так і по групах якісно однорідних господарських операцій. Хронологічну перевірку документів може проводити тільки аудитор, що має практичний досвід, оскільки при цьому необхідно досліджувати різні касові, товарні, розрахункові операції, посилаючись на численні законоположення і нормативні документи. Аудиторам, які лише починають свою практичну діяльність, доцільніше вивчати бухгалтерські документи по групах однорідних операцій, зокрема, спочатку вивчити всі документи, що стосуються касових операцій, потім - розрахункових, товарних і ін.

Аудитори використовують різні методи фактичного і документального контролю. При цьому технічні методи дослідження аудитор вибирає за власним розсудом, головне, щоб результати були достовірними і відображали фактичний фінансовий стан підприємства. Перш за все перевіряють **наявність системи внутрішнього аудиту і ефективність її**

функціонування.

Вибір методичних прийомів проведення аудиту залежить від особливостей роботи підприємства, форми ведення бухгалтерського обліку, його фінансового стану і інших показників.

Методи і техніку проведення аудиту аудитор визначає у кожному конкретному випадку відповідно до програми аудиту і інших конкретних умов роботи підприємства. Метод вивчення бухгалтерських документів залежить від об'єму документообігу. У невеликих підприємствах їх розглядають в **хронологічному порядку, у великих - в систематизованому**, тобто в порядку запису в регістрах бухгалтерського обліку по однорідних касових, банківських і інших документах.

У аудиті використовуються такі види дослідження, як загальне і докладне. Одним з прийомів вивчення документів і бухгалтерських записів по суті є **стрічна перевірка**. Її використовують тоді, коли є підозра, що суми, матеріальні цінності оприбутковані не повністю, оприбутковані в менших розмірах. Документи, складені на **аудируемом** підприємстві, порівнюють з документами підприємств, з якими проводилися господарські операції. Це дозволяє виявити випадки підробки в окремих екземплярах, складання підроблених документів.

Виходячи з важливості, касові операції досліджують в суцільному порядку. Особливу увагу звертають на законність цих операцій. Можливі різні випадки порушень, зокрема:

- виплата по фіктивних рахунках і документах, узятих з архіву минулих періодів і використаних другий раз;
- підробка підписів одержувачів; зміна тексту документів; внесення до платіжних документів підставних осіб;
- завищення сум у відомостях на виплату заробітної плати, відпускних, премій; неоприбуткування грошей, отриманих касиром по чеках в банці;
- списання сум у великих розмірах, чим передбачено по документах; повторне списання грошей по одному документу.

Для полегшення роботи, розкриття можливих випадків зловживань і порушень за даними первинної бухгалтерської документації доцільно використовувати спеціальну відомість аудиту зберігання грошових коштів в касі.

Недоброякісні бухгалтерські записи в облікових регістрах класифікують за **формальними ознаками і по суті**. До першої групи відносяться записи, здійснені з порушенням встановленого порядку ведення облікових регістрів або на підставі неякісних документів за формальними ознаками. Друга група - це підроблені, безтоварні, безгрошеві бухгалтерські записи. Визначити недоброякісні документи і бухгалтерські записи за формальними ознаками аудитор може лише в тому випадку, якщо він добре знає не тільки загальний порядок складання документів і ведення бухгалтерських регістрів, але і правила документального оформлення конкретних господарських операцій у відповідних регістрах. Для того, щоб виявити підроблені, безтоварні, безгрошеві документи і бухгалтерські записи, необхідно після визначення їх недоброякісності за формальними ознаками ретельно досліджувати обставини їх виникнення - навмисні або ненавмисні. Для цього слідє добре знати закони, ухвали, інструкції.

Документ як об'єкт аудиту є засобом обґрунтованості бухгалтерських записів і залишків господарських засобів на початок їх інвентаризації, а також підтвердженням достовірності балансів і звітів. Це також письмове підтвердження довершених господарських операцій.

Документи, що мають підроблені підписи, штампи, друк, заміну тексту і сум, дописки, виправлення з метою заховання фактів недостач, розкрадань, безгосподарних витрат, незаконних операцій виявляють, оглядаючи їх, застосовуючи технічні засоби, логічний і

граматичний аналіз і для того, щоб виявити використання фіктивних рахунків або довідок на виконані роботи в минулі роки, узятих з архіву і прикладених до звіту касира. аудитор повинен ретельно проаналізувати всі витрати виробництва, зосередивши увагу на статтях, в яких є значне перевищення в порівнянні із завданням (планом). З практики відомо, що найчастіше з архіву беруться документи на оплату різних робіт, пов'язаних з вантаженням і розвантаженням товарів, поточним ремонтом, будівництвом і ін. У сумнівних випадках необхідно перевірити, виконувалися такі роботи чи ні, а також ідентифікувати особисті підписи осіб, що отримували гроші, керівників і дати здійснення операцій.

Документи минулих років, узяті з архіву, відрізняються як на вигляд (пом'яті, проколені, такі, що обрізають, підклеєні, виконані на папері іншого кольору), так і формою.

Аудитор зобов'язаний:

- перевірити наявність у підприємства касової книги, а також відповідність її оформлення існуючим вимогам;
- відповідність вказаних в касовій книзі сум про прийняту в касу або видану з каси готівку даним прибуткових і витратних касових ордерів;
- якість і своєчасність записів касира згідно вказаним в касовій книзі касовим документам, наявність підпису бухгалтера, що перевіряв записи в касовій книзі по кількості отриманих їм касових ордерів, правильність підрахунку в касовій книзі фактичних залишків готівки в касі на кінець дня і т.п.
- правильність заповнення всіх реквізитів прибуткових і витратних касових ордерів і платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей (проставляння необхідних дат, номерів, сум, підстав для їх виписки, наявність підписів службових осіб і одержувачів засобів, друку, штампів, розписів про отримання готівки, правильність оформлення депонуючих сум і т.п.);
- наявність у підприємства журналу реєстрації прибуткових і витратних касових документів і книги обліку прийнятих і виданих касиром грошей і правильність їх ведення;
- правильність віддзеркалення в касових документах номерів кореспондуючих рахунків, відповідність між кореспонденцією рахунків, внесених до касової книги і проставлених в касових ордерах, наявність необхідних виправдувальних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки і т.п.), і відміток про їх погашення;
- у касових документах, що викликають сумніви щодо їх достовірності, перевіряється достовірність підписів одержувачів засобів і службових осіб, які дають пояснення щодо цього.

Особлива увага під час перевірки приділяється встановленню повноти і своєчасності **оприбутковування касами** підприємств наявних надходжень.

Під час перевірки аналізується те, що загальне складається касових оборотів надходжень готівки з кас банку в касі підприємства на підставі банківських виписок по поточних рахунках підприємства. Звіряються банківські виписки (по сумах коштів, отриманих з банку, і датах) і відповідні записи в касовій книзі з даними прибуткових касових ордерів. У разі потреби можуть також порівнюватися дані корінців грошових чеків з виписками банку.

Для перевірки повного і своєчасного оприбутковування засобів, що поступили в касу підприємства, записи в касовій книзі звіряються по сумах і термінах з даними відповідних прибуткових касових ордерів. Перевіряється також проведення записів про реєстрацію вказаних ордерів (по сумах і датах) в журналі реєстрації прибуткових і витратних касових документів.

При необхідності поглибленої перевірки повного оприбутковування в касі наявних засобів, отриманих з різних джерел, можуть аналізуватися також обороти по відомості журналу-ордера 1 по дебету рахунку 301 "Каса" в порівнянні з оборотами по кредиту

кожного кореспондуючого рахунку (311 "Поточні рахунки в національній валюті", 370 "Розрахунки з іншими дебіторами", 631 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", 661 "Розрахунки по оплаті праці", 662 "Розрахунки з депонентами", 681 "Розрахунки по авансах отриманим" і іншими рахунками) з подальшим порівнянням їх з відповідними записами в касовій книзі і даними документів, підтверджуючих фактичне отримання підприємством певних сум готівки у відповідні терміни.

Проводяться також відповідні стрічні документальні перевірки, які здійснюються безпосередньо на підприємствах-покупцях (замовниках), що сплатили наявні засоби, шляхом залучення відповідних первинних документів і взаємної звірки касових документів одержувачів готівки з даними покупців.

За наявності в касі підприємства готівки, не підтвердженої прибутковими касовими ордерами, вона вважається не оприбуткованою в касі і зараховується в дохід підприємства.

При перевірці дотримання підприємством ліміту каси визначається встановлений установою банку або самостійно визначений підприємством ліміт каси.

Під час перевірок з'ясовують те, як підприємство дотримує встановлений установою банку ліміт каси, терміни і порядок здачі наявної виручки, а також своєчасність повернення в банк не витрачених в певний термін засобів, виданих на оплату праці і інші виплати.

Для визначення понадлімітних залишків готівки в касі порівнюються записи про фактичні її залишки в касі по касовій книзі зі встановленим підприємству лімітом каси за кожен день незалежно від того, здійснювалися цього дня касові обороти (надходження і витрати готівки) чи ні. Якщо в періоді, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, то визначається, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися у встановлені терміни в банк і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних залишків

Особлива увага при аудиті касових операцій повинна приділятися цільовому використанню готівки, отриманої в установі банку. Цільове призначення цих засобів указується при заповненні грошового чека встановленої форми і не повинне суперечити чинному законодавству України. Для цього використовуються банківські виписки, касові книги, звіти касира, витратні касові ордери, журнали-ордери 1 по кредиту рахунку 301 "Каса", книги обліку придбання товарів (робіт, послуг), а також документи, підтверджуючі факт витрачання наявних засобів за призначенням. Крім того, можуть також використовуватися товарні і касові чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, проїзні документи, інші розрахункові документи, а також акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, авансові звіти підзвітні осіб і т.п. Аудитор порівнює відповідні записи в касовій книзі і прибуткових касових ордерах з банківськими виписками про цільове призначення отриманих в банці коштів, визначуване по символах касових оборотів, які указуються в банківських виписках. При виникненні розбіжностей з'ясовуються їх причини. Суми і напрями використання готівки, отриманої в касі банку, порівнюються з аналогічними показниками їх фактичного витрачання із залученням відповідних виправдувальних документів. За наслідками аудиту встановлюються конкретні факти нецільового використання готівки, з'ясовуються їх причини.

Під час перевірки встановлюється дотримання підприємством діючого порядку витрачання наявної виручки, зокрема здійснення їм виплат, пов'язаних з оплатою праці, за наявності податкового боргу.

При перевірці дотримання порядку видачі готівці під звіт і її використання аналізується порядок видачі підприємствами сум підзвітна сума, їх цільове використання, виявляються факти неправомірної видачі готівці під звіт працівникам, які повністю не розраховувалися за

засобів одним працівником іншому і т.п. Для цього аналізуються дані бухгалтерських реєстрів, а саме: журналу-ордера 7, рахунки 372 "Розрахунки з підзвітними особами", в яких по дебету відбиваються засоби, видані з каси під звіт, і відшкодування перевитрат по авансових звітах, а по кредиту суми витрат по авансових звітах, підтверджені бухгалтерією, і повернення невикористаних авансів. Дебетове сальдо указує суму заборгованості підзвітних осіб підприємству, кредитове - суму перевитрат підзвітних осіб по авансових звітах. Такий аналіз дозволяє визначити напрями використання підзвітних сум, виявити порушення під час їх видачі.

При перевірці авансових звітів про використання отриманої під звіт готівки для дозволу господарських питань особлива увага приділяється дотриманню вимог підзвітними особами встановлених термінів складання і уявлення в бухгалтерію відповідних звітів, своєчасність повернення в касу підприємств залишку невикористаних засобів (одночасно з авансовим звітом), наявність оригіналів підтверджуючих документів, їх погашення, цільове витрачання підзвітних сум і т.п. Крім того, враховується те, що уявлення авансових звітів про використання підзвітних сум з порушенням встановлених термінів може вирішуватися лише у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або за іншими обставинами, що мають документальне підтвердження.

Під час перевірки правильності оформлення видач готівці під звіт як на відрядження, так і на інші потреби встановлюється достовірність підтверджуючих документів, що додаються до авансових звітів. Також слід звертати увагу на повну і своєчасну звітність підзвітних осіб у разі використання ними під час відрядження значних сум підзвітних коштів для вирішення господарських питань.

При проведенні перевірки правильності організації видачі готівці підзвітна відрядження встановлюється наявність розпорядливого документа (наказу, розпорядження) на службові відрядження, правильність ведення записів в журналі реєстрації посвідчень на відрядження, дотримання граничної тривалості службового відрядження, наявність позначок в посвідченні про відрядження, своєчасність звітності за витрачені під час відрядження засоби, правильність відшкодування витрат працівникам і т.п.

Перевіряється дотримання **граничних обмежень** на здійснення готівкових розрахунків. Для цього перевіряються розрахункові операції конкретного підприємства - платника наявних засобів. Використовуються необхідні касові документи підприємств (касова книга, касові ордери, журнал реєстрації прибуткових і витратних касових документів, авансові звіти працівників про витрачання підзвітних сум), а також документи, підтверджуючі здійснені покупцем (замовником) витрати готівки при придбанні товарів, оплаті наданих послуг і виконаних робіт (касові і товарні чеки, розрахункові квитанції, квитанції до прибуткових касових ордерів, інші розрахункові документи, а також рахунки-фактури, податкові накладні, договори на постачання продукції, надання послуг, виконання робіт, товарно-транспортні накладні і т.п.). Аналізуються записи в касовій книзі, книзі обліку придбаних товарів (виконаних робіт, наданих послуг), дані прибуткових і витратних касових ордерів, авансових звітів підзвітних осіб і інших підтверджуючих документів. Можуть також перевірятися обороти по рахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Порушення встановлених обмежень на здійснення готівкових розрахунків виявляються шляхом зіставлення фактичних витрат готівки підприємств-платників за придбані товари (виконані роботи, надані послуги) за конкретним розрахунком, підтверджених відповідними документами, що обґрунтовують, з діючими обмеженнями. При необхідності можуть здійснюватися стрічні перевірки підприємств з порівнянням даних (по сумах і термінах) відповідних касових документів підприємств-платників і підприємств - одержувачів наявних засобів.

Финансовыє санкції

У разі порушення норм по регулюванню звернення готівки в національній валюті, встановлених Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах - в двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожен день;
- за неопробутоккування (неповне і/або невчасне) опробутоккування в касах готівки - в п'ятикратному розмірі неопробутоккованої суми;
- за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) і інших касових надходжень (окрім засобів, отриманих з кас установ банків) на виплати, пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених (невідкладних) обставин - соціальних виплат громадянам на поховання, допомогу при народженні дитини, самотнім і багатодітним матерям, на лікування у разі хвороби, компенсацій особам, що постраждали унаслідок Чорнобильської катастрофи), за наявності податкової заборгованості - у розмірі здійснених виплат;
- за перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу наявних засобів під звіт без повного звіту по раніше виданих засобах - у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум;
- за проведення готівкових розрахунків без надання одержувачем засобів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем наявних засобів, - у розмірі сплачених засобів;
- за використання отриманих в установі банку наявних засобів не за цільовим призначенням - у розмірі витраченої готівки.

За невстановлення установами банків лімітів залишку готівки в касах з них стягається штраф в п'ятидесятиразовому розмірі неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожен випадок такого невстановлення.

Штрафні санкції застосовуються органами державної податкової служби на підставі матеріалів проведених ними перевірок і представлень державної контрольно-ревізійної служби, фінансових органів і органів Міністерства внутрішніх справ України у встановленому законодавством порядку і в розмірах, що діють на день завершення перевірок або на день отримання органами державної податкової служби вказаних уявлень.

Особенности работы ЧП с денежными средствами

Приватні підприємці (далі - ЧП) можуть, але не зобов'язані мати поточного рахунку в банці. На відміну від підприємств, яким потрібно відкрити поточний рахунок, фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності можуть цього не робити, працювати виключно за готівку і використовувати наявну виручку за власним розсудом.

ЧП, які відкрили рахунок в банці, касову книгу не ведуть і каси не мають.

Банк не встановлює ЧП ліміт каси - граничний розмір готівки, яка може залишатися в касі підприємства в кінці робочого дня.

ЧП не зобов'язані вносити наявну виручку від реалізації продукції (товарів, послуг) на поточний банківський рахунок і можуть направляти її на будь-які цілі. При цьому з вищезазначених причин їм не потрібно контролювати ліміт залишку готівки, заповнювати касові документи (прибуткові або витратні касові ордери). Якщо ж готівку здають в банк за власним бажанням, то це потрібно робити в установленому порядку (самостійно в денні або вечірні каси банків або через інкасаторів, Державну службу охорони при МВС України, підприємства поштового зв'язку для перекладу на поточний рахунок в банці).

ЧП коли завгодно знімають готівку з свого рахунку як чистий дохід. Для цього досить попередити письмово або усна установка банку про необхідну суму коштів і оформити чек.

До ЧП не застосовують більшість штрафів, визначених Указом № 436/95. Це штрафи за:

- перевищення ліміту залишку готівки в касі - оскільки банк для ЧП такий ліміт не встановлює, то і суму перевищення розрахувати неможливо;

- неоприбутковування (неповне і/або невчасне оприбутковування) в касах готівки - ЧП не мають каси і не ведуть касову книгу, отже, оприбутковувати готівку їм нікуди;

- витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) і інших касових надходжень (окрім засобів, отриманих з кас установ банків) на виплати, пов'язані з оплатою праці, за наявності податкової заборгованості - оскільки п.2.12 Положення № 72 обмежує таке використання виручки тільки для підприємств, то можна зробити висновок, що цей штраф не має відношення до ЧП;

- перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу наявних засобів під звіт без повного звіту по раніше виданих засобах - як і у попередньому випадку, документи Нац-банку поширюють цю норму лише на підприємства (п.2.15 Положення № 72).

У пп.2.2 Положення № 72 сказано: "Підприємці здійснюють облік операцій з готівкою в книзі обліку доходів і витрат, форма і порядок заповнення якої встановлені Державною податковою адміністрацією України". При цьому Книга обліку доходів і витрат - це "документ встановленої форми, вживаний для віддзеркалення руху готівки підприємця в процесі здійснення їм підприємницької діяльності" (пп.1.2 Положення № 72). Йдеться про підприємців - платників єдиного податку, які не торгують підакцизними товарами (окрім пива на розлив) і, приймаючи наявну виручку, можуть не застосовувати реєстратори розрахункових операцій (РРО), книги обліку розрахункових операцій (КУРО) і розрахункові квитанції (РК). По п.6 ст.9 Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг" від 06.07.95 р. № 265/95-ВР таке звільнення можливе за умови ведення Книги обліку доходів і витрат "в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України". Порядок ведення такої Книги затверджений ухвалою КМ. України від 26.09.01 р. № 1269.

Порушення, за які до ЧП можуть бути застосовані штрафи по Указу № 436/95:

1. За проведення розрахунків готівкою без надання покупцеві (замовникові) платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату наявних засобів, - у розмірі сплачених засобів.

2. За використання отриманої в установі банку готівки не за цільовим призначенням - у розмірі витраченої готівки (цей штраф застосують до ЧП, що має рахунок і одержуючим готівку в банці по чеку).

Контролюють дотримання норм по регулюванню звернення готівки в національній валюті, які встановлює Національний банк України:

- органи державної податкової служби;
- органи державної контрольно-ревізійної служби;
- органи Міністерства внутрішніх справ;
- фінансові органи.

Але фінансові санкції накладають тільки податківців на підставі проведених ними перевірок, а також за поданням інших контролюючих органів.

7. Власний капітал

8. Обов'язки підприємства

Складовими частинами аудиту засобів на розрахунковому рахунку і кредитних операцій

є аудит розрахункових операцій, аудит розрахунків з підзвітними особами, аудит кредитних операцій.

Основні завдання аудиту розрахункових операцій:

- встановлення реальності дебіторської і кредиторської заборгованості;
- перевірка наявності простроченої дебіторської і кредиторської заборгованості;
- встановлення дебіторської і кредиторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності;
- перевірка списання дебіторської і кредиторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності;
- перевірка правильності обліку дебіторської і кредиторської заборгованості залежно від прийнятого методу визначення реалізації і видів реалізації;
- перевірка правильності і обґрунтування списання заборгованості;

Джерелами інформації для проведення аудиту розрахунків з постачальниками, покупцями та замовниками, дебіторами та кредиторами є:

1. Регістри синтетичного обліку і звітність (баланс (форма № 1), Головна книга).
2. Регістри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків (журнали-ордери № 6, 11, 8, 7; відомості № 16, 15 та ін.).
3. Первинні документи з обліку розрахунків (накладні, рахунки-фактури, договори та ін.).

Нормативна база:

1. Закон України "Про податок на додану вартість" №168/97-ВР (з вимірюваннями і доповненнями)
2. Закон України "" від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР
3. Закон України "["О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами"](#)" від 21 грудня 2000 року № 2181-111 (зі всіма змінами і доповненнями)
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20.

Для обліку розрахунків використовують такі бухгалтерські рахунки:

1. Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками". На цьому рахунку ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги. За дебітом рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається погашення, списання заборгованості за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальних цінностей, прийнятих робіт, послуг, за кредитом - заборгованість підприємства. Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має такі субрахунки:

- 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";
- 631 "Розрахунки з іноземними постачальниками".

2. Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", який має такі субрахунки:

- 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями";
- 362 "Розрахунки з іноземними покупцями".

За дебетом рахунка 36 відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт худе, за кредитом - торба платежів, які надійшли на рахунки підприємств, у касу, та інші бач розрахунків.

3. Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами", на ньому ведеться облік розрахунків за потоковою дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами, виданими,

нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями. За дебетом рахунка 37 "Розрахунки з різними дебіторами" відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення. Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами" має такі субрахунки:

- 371 "Розрахунки за виданими авансами";
- 372 "Розрахунки з підзвітними персонами";
- 373 "Розрахунки за нарахованими доходами";
- 374 "Розрахунки за претензіями";
- 375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків";
- 376 "Розрахунки за позиками членів кредитних спілок";
- 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

4. Рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями". Рахунок 68 має такі субрахунки:

- 681 "Розрахунки за авансами одержаними";
- 682 "Внутрішні розрахунки";
- 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки";
- 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками";
- 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Основні аудиторські процедури:

	Етап перевірки	Реєстр обліку	Процедура аудиту
1	Перевірка правильності обліку загальне ознайомлення розрахунками	Накладні; рахунки-фактури; платіжні доручення; договори, журнали-ордери № 6, 8; Головна книга; баланс (форма № 1)	Ознайомлення з основними напрямками розрахунків на підприємстві (безготівкові, готівкові, бартерний обмін, застосування векселів і т.д.)
1.1	Візначення реальності відображеної в балансі дебіторської та кредиторської заборгованості	Накладні; рахунки-фактури; платіжні доручення; договори; журнали-ордери № 6, 8; Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка реальності дебіторської та кредиторської заборгованості, відображеної у балансі (форма № 1) шляхом проведення експертизи відвантажувальних документів, актів звірки і т.ін.
1.2	Перевірка обліку розрахунків	Журнали-ордери № 6, 8; Головна книга; баланс (форма № 1)	Візначення правильності ведення обліку розрахунків поклад від операцій (безготівкові, готівкові рахунки, бартерний обмін, застосування векселів і т.ін.) відповідно до чинного законодавства
1.3	Перевірка наявності та списання дебіторської та кредиторської заборгованості, щодо якої минувши термін покличу		
2			

2.1	Визначення простроченої дебіторської заборгованості та порядок її списання	Накладні; рахунки-фактури; платіжні доручення, договори; журнали-ордери № 6, 8; Головна книга, баланс (форма № 1)	Встановлення наявності дебіторської заборгованості, щодо якої минувши термін покличу; перевірка порядку її списання та обліку
2.2	Визначення простроченої кредиторської заборгованості та порядок її списання	Накладні; рахунки-фактури; платіжні доручення; договори; журнали-ордери № 6, 8; Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка наявності кредиторської заборгованості, щодо якої минувши термін покличу; порядку її списання та обліку
2.3	Перевірка обґрунтованості та правильності списання іншої заборгованості	Накладні; рахунки-фактури; платіжні доручення; договори; журнали-ордери № 6, 8; Головна книга; баланс (форма № 1)	Ознайомлення з порядком списання дебіторської та кредиторської заборгованості, визначення їх причин та обґрунтованості відповідно до чинного законодавства
3	Підтвердження достовірності заборгованості, відображеної у балансі підприємства	Накладні; рахунки-фактури; платіжні доручення; договори; журнали-ордери № 6, 8; Головна книга; баланс (форма № 1)	Зіставлення даних первинних документів з регістрами аналітичного та синтетичного обліку, визначення достовірності відображеної в балансі підприємства дебіторської та кредиторської заборгованості

Особлива увага звертається аудит роботи підприємства з дебіторами і їх заборгованістю.

Особливу увагу аудиторі приділяють **дотриманню законодавчих актів за розрахунками з бюджетом і позабюджетними фондами.**

Серед законодавчих актів, що визначають оподаткування на підприємстві, є Закон «Про податок на додану вартість», Закон «Про оподаткування прибутку підприємств», Закон «». Перший визначає платників податків на додану вартість, об'єкти, базу і ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних податком і звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних і імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітність і внесення податку до бюджету. Другою визначає порядок числення прибутку підприємств і відповідно нарахування податку на прибуток. Нарешті третій – порядок розрахунків підприємств по податках і зборах і їх взаємовідношення з контролюючими органами.

Окрім податку на прибуток і податку додану вартість, важливе значення для аудиторської перевірки є правильність нарахування і своєчасність сплати наступних податків і зборів:

- податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів;
- податок на землю;
- прибутковий податок з громадян;
- утримання із заробітної плати на обов'язкове соціальне страхування;
- комунальний податок.

Перевірка правильності нарахування цих податків і зборів проводиться по наступній загальній схемі:

перевірка платника і став оподаткування;

перевірка об'єктів оподаткування;

фактичні перерахування;

відображення в обліку операцій, пов'язаних з нарахуванням і оплатою зборів і відповідною звітності.

Податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів проводиться згідно Закону України "Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів. Цим Законом встановлюється податок з власників деяких наземних і водних транспортних засобів, самохідних машин і механізмів як джерело фінансування будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних шляхів загального користування і проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

Платниками податків з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів є підприємства, установи і організації, які є юридичними особами, іноземні юридичні особи, а також фізичні особи, які мають зареєстровані в Україні згідно чинному законодавству власні транспортні засоби, оподаткування, що є об'єктами.

Об'єктами оподаткування є:

- трактори (колісні);
- автомобілі, призначено для перевезення не менше 10 осіб, включаючи водія;
- автомобілі легкові;
- автомобілі вантажні;
- автомобілі спеціального призначення, окрім автомобілів спеціального призначення швидкої допомоги і пожежників;
- мотоцикли (включаючи мопеди) і велосипеди; окрім тих, що мають об'єм циліндра двигуна до 50 куб. см;
- яхти і судна парусні з допоміжним двигуном або без нього (окрім спортивних);
- човни моторні і катери, окрім спортивних.

Транспортні засоби, оподаткування, що не є об'єктами:

- трактори на гусеничному ході;
- мотоцикли (включаючи мопеди) і велосипеди зі встановленим двигуном з об'ємом циліндра двигуна до 50 куб. см;
- тільки автомобілі спеціального призначення швидкої допомоги і пожежники;
- транспортні засоби вантажні, самохідні, використовувані на заводах, складах, в портах і аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані;
- машини і механізми для сільськогосподарських робіт;
- яхти, судна парусні і човни спортивні.

Ставки податку встановлені в екю залежно від об'єму двигуна або інших основоположних характеристик. Наприклад, для легкових автомобілів встановлена ставка у розмірі 0,68 екю з 100 див. куб.

Податок з власників наземних і водних транспортних засобів, який виплачується по місцезнаходженню юридичних осіб і місцепроживання фізичних осіб, зараховується до бюджетів місцевого самоврядування (сільських, селищних, міських). З цієї суми 90 відсотків використовується на покриття витрат з експлуатації і змісту автомобільних доріг, на проведення природоохоронних заходів на водоймищах, а 10 відсотків - для зміцнення матеріально-технічної бази органів, які здійснюють реєстрацію, перереєстрацію і технічний огляд цих транспортних засобів.

Від сплати податку звільняються:

а) підприємства автомобільного транспорту загального користування - щодо транспортних засобів, зайнятих на перевезенні пасажирів, на яких у встановленому законом порядку визначені тарифи оплати проїзду в цих транспортних засобах;

б) установи і організації, які фінансуються з Державного бюджету України, а саме: установи і організації Міністерства оборони України, Національної гвардії України, Прикордонних військ України, Цивільної оборони України, Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України, Прокуратури України за умови цільового використання цих транспортних засобів в службових справах і в межах встановлених лімітів кількості транспортних засобів;

д) на 50 відсотків - сільськогосподарські підприємства - товаровиробники за трактори колісні, автобуси і спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти.

Розрахунок і утримання податку проводиться при реєстрації транспортного засобу і потім один раз в рік.

Податки і збори за користування землею визначені Законом України «Про плату за землю». Цей Закон визначає розміри і порядок плати за використання земельних ресурсів, а також напрями використання засобів, які поступили від плати за землю, відповідальність платників і контроль за правильністю обчислення і стягнення земельного податку.

Власники землі і землекористувачі, окрім орендарів, виплачують земельний податок. За земельні ділянки, надані в оренду, стягається орендна плата.

Плата за землю упроваджується з метою формування джерела засобів для фінансування заходів щодо раціонального використання і охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення земельного кадастру, здійснення землеустрою і моніторингу земель, проведення земельної реформи і розвитку інфраструктури населених пунктів.

Розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі і землекористувачів.

Ставки земельного податку, порядок обчислення і сплати земельного податку не можуть встановлюватися або мінятися іншими законодавчими актами, окрім цього Закону.

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка перебуває у власності або користуванні, зокрема на умовах оренди. Суб'єктом плати за землю (платником) є власник землі і землекористувач, зокрема орендар.

Ставки земельного податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх грошової оцінки в таких розмірах:

для ріллі, сінокосів і пасовищ - 0,1;

для багаторічних насаджень - 0,03.

Податок за земельні ділянки, зайняті житловим фондом, кооперативними автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, гаражно-будівельними, дачно-будівельними кооперативами, індивідуальними гаражами і дачами громадян, а також за земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, водного і лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими і господарськими будівлями і спорудами, стягається у розмірі трьох відсотків суми земельного податку.

Податок за земельні ділянки, надані для підприємств промисловості, транспорту, зв'язку і іншого призначення, стягається з розрахунку 5 відсотків від грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

30 відсотків засобів від земельного податку, які поступили на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, централізуються на спеціальному бюджетному рахунку

Державного комітету України по земельних ресурсах, 10 відсотків - на спеціальних бюджетних рахунках Автономної Республіки Крим і областей.

Засоби від плати за землю, які поступають на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, використовуються виключно для таких цілей:

фінансування заходів щодо раціонального використання і охорони земель, підвищення родючості ґрунтів;

ведення державного земельного кадастру, землеустрої, моніторингу земель;

створення земельного інноваційного фонду;

відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості;

економічного стимулювання власників землі і землекористувачів за поліпшення якості земель, підвищення родючості ґрунтів і продуктивності земель лісового фонду;

надання пільгових кредитів, часткового погашення позик і компенсації втрат доходів власників землі і землекористувачів унаслідок тимчасової консервації земель, порушених не по їх провину;

проведення земельної реформи, а також для земляно-господарського устрою, розробки містобудівної документації і розвитку інфраструктури населених пунктів.

Грошова оцінка земельної ділянки проводиться Державним комітетом України із земельних ресурсів за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

За Законом України "Про систему оподаткування" **комунальний податок** відноситься до місцевих податків і зборів.

Для перевірки правильності обчислення і сплати комунального податку аудитор має вивчити такі питання.

1. Правильність обчислення та своєчасність сплати комунального податку до бюджету.

2. Відображення в обліку і складання звітності з комунального податку.

Комунальний податок сплачується в розмірі 10% фонду сплати праці за звітний період, обчислений виходячи з неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Таким чином, аудитор визначає фактичну чисельність працюючих і перевіряє правильність нарахування податку. Далі вивчаються платіжні документи, які підтверджують перерахування податку до бюджету. При цьому слід пам'ятати, що прибутковий податок з громадян відноситься до загальнодержавних податків.

Підставою для здійснення утримань з прибуткового податку є Декрет Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26.12.92 р. № 13-92.

Об'єктом оподаткування є річний сукупний дохід громадян.

Аудит прибуткового податку з громадян доцільно виконувати в два етапи:

I - перевірка нарахування і обліку податку протягом звітного долі;

II - перевірка декларації, що подається до ДПА, про сукупний оподатковуваний дохід, після чого перевіряються перерахування оподаткованого доходу з урахуванням суми податків, сплачених протягом долі.

Доходь обліковуються за джерелами виплат.

1. Доходь за місцем основної роботи. Для їх перевірки необхідно переглянути трудові книжки, трудові угоди, контракти. Прибутковим податком обкладаються доходь, одержані за виконання трудових обов'язків, у тому числі за сумісництво, за роботи за договорами підряду, дивіденди, а також інші грошові доходь, які підприємство чи організація виплачує своїм працівникам у грошовій та натуральній формі.

Необхідно встановити, чи не включалися до сукупного доходу суми, які не підлягають оподаткуванню (ст. 5 Декрету). Крім того, аудитор перевіряє, чи зменшувався сукупний оподатковуваний дохід на суми, передбачені законодавством (для певних категорій

працюючих і інвалідів, ліквідаторів Чорнобильської катастрофи, неповних сімей, що мають дітей до 16 років).

Аудитор встановлює правильність визначення ставок і розмірів податку для шкірного працівника за шкалою застосування ставок прогресивного оподаткування. З 12.11.95 р. за Указом Президента України № 1082/95 встановлені чинні зараз неоподатковуваний мінімум і шкала прибуткового податку.

2. Перевіряється нарахування виплат робітників, що працюють за сумісництвом. Встановлюється, чи використовується належна ставка прибуткового податку - 20% отриманого доходу.

Іншим етапом є перевірка нарахування сукупного прибуткового податку за рік.

Аудитор визначає, за яким із двох методів розраховується сукупний оподатковуваний дохід на підприємстві, чи подали громадяни, які змінили основне місце роботи протягом долі, на нове місце роботи довідки (форма № 3) про торбу доходів, одержаних на попередньому місці роботи з качану долі.

Визначаючи правильність суми сукупного оподаткованого доходу, необхідно перевірити правильність врахування торб, на які зменшується сукупний оподатковуваний дохід згідно з тим, що комунальний податок сплачується до бюджету не пізніше 15 числа наступного за звітним кварталом.

На завершення аудитор перевіряє правильність відображення в обліку нарахування та перерахування до бюджету комунального податку. Звітність (звіт про обчислення суми комунального податку) складається підприємствами наростаючим підсумком з качану долі.

Аудит розрахунків з робочими та службовцями

На підприємствах застосовують різні форми оплати праці і матеріального заохочення. Важливими показниками для дослідження аудитором є продуктивність праці, рівень і сума заробітної плати. На початку аудиту вивчаються:

- організація і ефективність праці;
- правильне застосування і дотримання умов оплати праці працівникам;
- економічна обґрунтованість норм вироблення і зацікавленість працівників в збільшенні випуску продукції і зростання продуктивності праці.

Встановлюють відповідність аналітичного обліку по заробітній платі синтетичному по рахунку "Розрахунки з робочими і службовцями". При цьому необхідно порівнювати залишок, який відбивається в балансі по рахунку на 1-е число місяця, з даними розработочної таблиці і розрахункової відомості, а суму заборгованості по розработочної таблиці звірити з сумами платіжних відомостей, по яких заробітна плата виплачена працівникам. На практиці мають місце випадки підробок при виплатах заробітної плати працівникам. Аудитор повинен переконатися, чи отримували насправді таку суму грошей особи, вказані в платіжному документі. Під час вивчення виплати заробітної плати за разові роботи за трудовими угодами необхідно з'ясувати, чи дійсно виконувалася та або інша робота. Крім того, слід перевірити правильність підрахунків підсумку сум до видачі на руки одержувачам грошей як по вертикалі, так і по горизонталі.

Документи, що є підставою для нарахування і виплати заробітної плати - табеля, розрахунково-платіжні відомості і дані про виконання завдань, а також відповідні записи в обліку, необхідно вивчати комбінований, тобто суцільним і вибіркоким способами.

Особливо ретельно досліджують нарахування заробітної плати **тимчасовим працівникам, причому з'ясовують доцільність таких витрат і уточнюють, чи не було випадків нарахування заробітної плати на підставі підроблених документів, вигаданих нарядів підставним особам. Аудитор встановлює законність проведених операцій на відповідних рахунках.**

Необхідно перевірити правильність використання фонду оплати праці (споживання). Облік передбачає складання спеціальних документів, в яких відбивається кількість виробленої продукції. Для окремих галузей вироблення вимірюється специфічними показниками і документами. Це рапорт про вироблення, наряд на відрядну роботу, маршрутна картка, відомість вироблення і ін. Крім того, перевіряють правильність обліку рахунків з органами соціального страхування.

Вивчають дотримання порядку нарахування середньої заробітної плати у випадках надання працівникам щорічної і додаткової відпусток або оплати їм компенсації за невикористану відпустку, надання працівникам, які навчаються без відриву від виробництва, відпусток у зв'язку з навчанням, виконання працівниками державних і суспільних обов'язків в робочий час, перекладу працівників на іншу легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я, надання жінкам додаткових перерв для годування дитини, службових відряджень, вимушеного простою, тимчасового перекладу працівника у разі виробничої необхідності на іншу нижчеоплачувану роботу і в інших випадках, коли відповідно до чинного законодавства виплати здійснюються виходячи з середньої заробітної плати.

Перевіряють період, по якому обчислюється середня заробітна плата, виплати, що включаються в середню заробітну плату, порядок розрахунку виплат у всіх випадках збереження заробітної плати і для надання допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

При аудиті необхідно керуватися Кодексом законів про працю, іншими чинними законодавчими актами, вказівками і ухвалами, інструкціями і т.д. Необхідно стежити за випуском в світ нових рішень Уряду про працю і заробітну плату. При цьому нарахування заробітної плати, відпускних і інших сум важливо проводити відповідно до нормативних документів. Необхідно ознайомитися з роботою атестаційних і тарифно-кваліфікаційних комісій, які вивчають спеціальність і розряди прийнятих на роботу. Для цього слід порівняти дані матеріалів цих комісій даними особистих справ працівників. Виявляють можливі випадки додаткових виплат робочим за такі роботи, які відповідно до посадових характеристик входять в круг їх обов'язків і обов'язків інших штатних працівників, службовців підприємства.

Вивченню підлягають всі документи, прикладені до журналу-ордера, відомості, на підставі яких складається бухгалтерська проводка як по дебету, так і по кредиту рахунку "Розрахунки з робочими і службовцями".

Дослідження починають з перевірки сум у відомості, по якій здійснювалися нарахування. Особливо звертають увагу на загальні суми і підсуми по кожному рядку як по вертикалі, так і по горизонталі. При такій перевірці можливе виявлення фактів зловживань відповідальними особами (касіром, бухгалтером). Зокрема, на суму розкрадань механічно збільшували загальну суму виплат, яка повинна нараховуватися, і видану суму, тобто нараховували і списували з касира більше, ніж фактично видано. При дослідженні правильності нарахування заробітної плати виявлялися помилки, допущені обліковими працівниками, які недостатньо добре опанували нормативними актами, не врахували внесені в них зміни, а також розкривалися зловживання з метою заховання розкрадань грошових коштів. Відомі випадки, коли окремі облікові працівники допускали механічні спотворення ряду показників, зокрема, збільшували кількість відпрацьованого часу, проведеної продукції і інші об'єми виконаних робіт, а також норми і розцінки.

При дослідженні виплат премій і інших заохочень незалежно від виду діяльності підприємства необхідно з'ясувати, чи виконані умови, при яких може бути виплачена премія, оскільки були випадки, коли під виглядом премій витрачали гроші на інші цілі (матеріальну допомогу, прийоми, банкети і ін.).

Важливо вивчити вплив фактів порушення законодавства на результати діяльності підприємства. Зокрема, ненадання відпусток працівникам і заміна їх грошовою компенсацією є порушенням законодавства і приводить до перевитрати фонду оплати праці і споживання, а також заховання зловживань. Необхідно визначити, в якому ступені порушення нормативних актів по оплаті праці є засобом спричинення збитків підприємству дією службових осіб, часто це буває при оплаті праці позаштатних працівників. Для цього необхідно вивчити організацію укладення контрактів або договорів з такими працівниками на конкретну роботу, а також, за якими розцінками передбачена їх оплата, наявність документів, підтверджуючих дійсне виконання робіт за якістю і кількістю.

Під час аудиту розрахунків по заробітній платі встановлюють правильність виплати допомоги по хворобі і тимчасовій непрацездатності. При вивченні нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності звертають увагу на листи непрацездатності (лікарняний лист), чи оформлені вони підписами і друком лікувального закладу, чи правильно встановлений стаж роботи і відповідно розмір допомоги. Перевіряючи правильність нарахування оплати за поточну відпустку важливо встановити, чи правильно визначена наказом керівника підприємства тривалість відпустки і підрахована сума заробітку працівника до відпустки, а також середньомісячний і **среднедневной** заробіток, що є підставою для розрахунку. Необхідно з'ясувати причини не надання відпустки в належний термін, особливо матеріально відповідальним особам.

Тема 7. Аудит звіту про фінансові результати

1. Аудит доходів и витрат підприємства

2. Аудит витрат виробництва та собівартості продукції

1. Аудит доходів и витрат підприємства

2.

У статті 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначено, що, **валовий дохід** - загальна сума доходу платника податків від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, винятковій (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Валовий дохід включає:

- Загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), зокрема допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів (окрім операцій по їх первинному випуску (розміщенню) і операцій по їх кінцевому погашенню (ліквідації)).
- Доходи від здійснення банківських, страхових і інших операцій за поданням фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями і вимогами.
- Доходи від спільної діяльності і у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренда).
- Доходи, невраховані в численні валового доходу періодів, передуючих звітному, і виявлені в звітному періоді.
- Доходи з інших джерел, зокрема сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої в звітному періоді.

Не включаються до складу валового доходу:

- Суми податку на додану вартість, отримані (нараховані) платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів (робіт, послуг), за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість.
- Суми коштів або вартість майна, отримані як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податків у випадках, передбачених законодавством.
- Суми коштів або вартість майна, отримані платником податків за рішенням суду (арбітражного суду) або в результаті задоволення претензій в порядку, встановленому законодавством як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податків в результаті порушення його прав і інтересів, що охороняються законом, у випадку, якщо вони не були віднесені таким платником податків до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок засобів страхових резервів.
- Суми коштів в частині зайве сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), які повертаються або повинні бути повернені платникові податків з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу валових витрат.
- Суми коштів або вартість майна, що поступають платникові податків у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій в корпоративні права, емітовані таким платником податків, зокрема грошові або майнові внески, згідно з угодами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.

- Вартість основних фондів, безоплатно отриманих платником податків з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством:
 - якщо такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади;
 - у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплообеспечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади і виконавських органів рад, прийнятих в межах їх повноважень;
 - у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, вказаних в підпункті 5.4.9 пункту 5.4 статті 5 справжнього Закону, які знаходилися на балансі інших підприємств і містилися за їх рахунок.

Стаття 5 цього ж Закону визначає, що Валові витрати виробництва і звернення – це сума будь-яких витрат в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які отримуються (виготовляються) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До складу валових витрат включаються:

- Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці.
- Суми грошових коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджети місцевого самоврядування.
- Суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), встановлених Законом України "Про систему оподаткування" (окрім прямо не визначених в переліку податків, зборів (обов'язкових платежів), визначених вказаним Законом), включаючи акцизний збір і рентні платежі за винятком податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених підпунктами 5.3.3, 5.3.4, і пені, штрафів, неустойок, передбачених підпунктом 5.3.5 справжньої статті.
- Суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або псуванням документів, встановлених правилами податкового обліку і підтверджених такими документами в звітному податковому періоді.
- Суми витрат, не врахованих в минулих податкових періодах у зв'язку з тим, що припускається помилка і виявлених в звітному податковому періоді в розрахунку податкового зобов'язання.
- Суми безнадійної заборгованості в частині, яка не була віднесена до валових витрат у випадку, якщо відповідні заходи по стягненню таких боргів не привели до позитивного результату, а також суми заборгованості, щодо яких закінчився термін позовної давності.
- Суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем управління навколишнім середовищем, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності".

Не включаються до складу валових витрат витрати на:

- Потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме:
 - організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання і розповсюдження подарунків (окрім добродійних внесків і пожертвувань неприбутковим організаціям, визначених пунктом 7.1 1 справжнього Закону, і витрат, пов'язаних з проведенням рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту 5.4.4 справжньої статті). Обмеження частини другою справжнього підпункту не стосуються

платників податків, основною діяльністю яких є організація прийомів, презентацій і свят за замовленням і за рахунок інших осіб;

- придбання лотерей, участь в азартних іграх;

- Фінансування власних потреб фізичних осіб, за винятком виплат, передбачених пунктами 5.6 і 5.7 справжньої статті, і в інших випадках, передбачених нормами справжнього Закону.

- Придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт і інші поліпшення основних фондів, і витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням нематеріальних активів, що підлягають амортизації згідно статтям 8 і 9 і підпункту 7.9.4 справжнього Закону.

- Сплату податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, сплату податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів згідно Закону України про оподаткування доходів фізичних осіб.

- Сплату штрафів і/або неустойки або пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду.

- Зміст органів управління об'єднань платників податків, включаючи зміст холдингових компаній, які є окремими юридичними особами.

- Виплату емісійного доходу на користь емітента корпоративних прав.

- Виплату дивідендів.

- Виплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податків фізичним або юридичним особам у випадку, якщо немає документальних доказів, що така виплата або заохочення були проведені як компенсація за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності вказаних документальних доказів віднесенню до складу валових витрат підлягають фактичні суми виплат (заохочень), але не більше ніж суми, розраховані за звичайними цінами.

- Не відносяться до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними і іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку. У разі втрати, знищення або псування вказаних документів платник податків має право письмово заявити про це податковому органу і здійснити заходи, необхідні для відновлення таких документів. Письмова заява повинна бути направлена до/или разом з подачею розрахунку податкових зобов'язань звітного періоду. Якщо платник податків не подасть в такий термін письмової заяви і не відновить вказаних документів до закінчення податкового періоду, наступного за звітним, не підтверджені відповідними документами витрати не визнаються валовими витратами і на суму **недоуплаченого** податку нараховується пеня у розмірі облікової ставки Національного банку України, збільшеної в 1,2 рази.

- Не включаються до складу валових витрат витрати, пов'язані із стоянкою і парковкою легкових автомобілів, а також 50 відсотків витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів і оперативну оренду легкових автомобілів. При цьому платник податків звільняється від обов'язків доказу зв'язку таких витрат з його господарською діяльністю.

Стаття 11 визначає, що датою **збільшення валових витрат** виробництва (звернення) вважається дата, яка доводиться на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, подія раніше:

- або дата списання засобів з банківських рахунків платника податків на оплату товарів (робіт, послуг), а у разі їх придбання за готівку - день їх видачі з каси платника податків;

- або дата оприбуткування платником податків товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного отримання платником податків результатів робіт (послуг).

Датою **збільшення валового доходу** вважається дата, яка доводиться на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, подія раніше:

- або дата зарахування засобів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку - дата її оприбутковування в касі платника податків, а за відсутності такої - дата інкасації готівки в банківській установі, обслуговуючій платника податків;

- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С) БУ 15 «Доходи». Стандарт говорить про те, що дохід признається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язання, що обумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами наступні надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетні фонди;
 - сума надходжень за договором комісії, агентським і іншому аналогічному договору на користь комітента, принципала і т.п.;
 - сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
 - сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
 - сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
 - надходження, що належать іншим особам;
 - надходження від первинного розміщення цінних паперів.
- Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку по наступних групах:
- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
 - б) інші операційні доходи;
 - в) фінансові доходи;
 - г) інші доходи;
 - д) надзвичайні доходи.

Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати".

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) признається у разі наявності всіх приведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління і контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- існує упевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не признається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами і іншими активами), подібною за призначенням і що має однакову справедливую вартість.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує вірогідності відшкодування понесених витрат, то дохід не признається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід признається за такою оцінкою.

Певний дохід(виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коректується на величину пов'язаною з ним сумнівній і безнадійній дебіторській заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість".

Дохід відбивається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочення платежу, унаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги і інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

У примітках до фінансової звітності приводиться (розкривається) наступна інформація:

- Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг дохід від виконання і надання яких признається по ступеню завершеності.
- Розподіл доходу по кожній групі доходів.
- Сума доходу по бартерних контрактах в розподілі по групах доходів.
- Частка доходу по бартерному контакту із зв'язаними сторонами.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначено в П(С) БУ16 «Витрати».

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відбиваються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Не визнаються витратами і не включаються в звіт про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами і іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала і т.п.;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення отриманих позик.

2. Аудит витрат виробництва та собівартості продукції

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

Аудит починають з вивчення організації виробництва, технологічного процесу, обґрунтованості замовлень на продукцію і собівартістю.

Використовуються наступні аудиторські процедури.

- організація системи внутрішнього контролю (питання виконання завдань по виробництву продукції, зниженню собівартості продукції, витрат на 1 грн. товарної продукції, випуску продукції на 1 грн. виробничо-технічних фондів, а також дотримання кошторисів витрат на виробництво).
- витрати на зміст і експлуатацію устаткування, цехові, загальнозаводські витрати.

В ході аудиту з'ясовують, які витрати виробництва (обороту) включаються в собівартість і які покриваються за рахунок прибутку.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

До складу **прямих матеріальних витрат** включається вартість сировини і основних матеріалів, які створюють основу вироблюваної продукції, купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До складу **прямих витрат на оплату праці** включаються заробітна плата і інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До складу **інших прямих витрат** включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками і т.п.; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок і т.п.).
- Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.
- Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.
- Витрати на зміст, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
- Витрати на удосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купувальних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій і т.п.).
- Витрати на опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення і інший зміст виробничих приміщень.
- Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робочих і апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг).
- Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

- Інші витрати (внутрізаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів з складів в цехи і готовій продукції на склади; недостачі незавершеного виробництва; недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; оплата простоїв і т.п.).

Загальний виробничі витрати діляться на постійні і змінні.

До **змінних загальнийвиробничих витрат** відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), які змінюються прямо пропорціонально зміні об'єму діяльності. Змінні загальнийвиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годинника праці, заробітної плати, об'єму діяльності, прямих витрат і т.п.) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До **постійних загальнийвиробничих витрат** відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні об'єму діяльності. Постійні загальнийвиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годинника праці, заробітної плати, об'єму діяльності, прямих витрат і т.п.) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальнийвиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальнийвиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Перелік і склад змінних і постійних загальнийвиробничих витрат встановлюється підприємством.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються в собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), діляться на:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

До **адміністративних витрат** відносяться наступні загальногосподарські витрати, направлені на обслуговування і управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати і т.п.);
- витрати на службові відрядження і зміст апарату управління підприємством і іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на зміст основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, за оцінкою майна і т.п.);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс і т.п.);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання суперечок в судових органах;
- податки, збори і інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (окрім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунковий-касове обслуговування і інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг);

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;

- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на зміст основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалювання і страхування готової продукції (товарів), транспортний-експедиційні і інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) постачання;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- расходи на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), яка зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філіалів, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У **інші операційні витрати** включаються:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України по курсу Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- себестоимость реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (т.е. від зміни курсу валюти по операціях, активах і зобов'язаннях, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на зміст об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності групуються по наступних економічних елементах:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елементу "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві (окрім продукту власного виробництва):

- сировини і основних матеріалів;
- купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива і енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;

- допоміжних і інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих в процесі виробництва, не включається в елемент операційних витрат "Матеріальні витрати".

До складу елементу "Витрати на оплату праці" включаються заробітна плата по окладах і тарифах, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток і іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елементу "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елементу "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів і інших необоротних матеріальних активів.

До складу елементу "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунковий-касове обслуговування і т.п.

До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами отриманими, по облігаціях випущеним, по фінансовій оренді і т.п.) і інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які враховуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, що виникають під час звичайної діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат відносяться:

- себестоимость реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума зниження ціни необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж і т.п.);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

Податки на прибуток визнаються витратами згідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

Надзвичайні витрати включаються у фінансову звітність за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства в результаті збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення у фінансову звітність втрат від надзвичайних подій приведений в додатку 3 до Положення (стандарту).

У примітках до фінансової звітності приводиться інформація про:

- складі і сумі витрат, відображених в статтях "Інші операційні витрати" і "Інші витрати" Звіту про фінансові результати;
- складі і сумі доходів і втрат по кожній надзвичайній події;
- складі і сумі витрат, які не включені в статті витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (окрім вилучення капіталу і розподілу між власниками).

Склад витрат, які відносяться до собівартості продукції, визначений Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств". Аудитори особливу увагу повинні звертати на

наступні статті:

- штрафи, пені, неустойки і інші види санкцій за порушення умов господарських договорів, визнаних боржником або по яких отримано рішення відповідних органів про їх стягнення (окрім санкцій і пені за невчасну сплату, яка підлягає внесенню до бюджету і позабюджетні і державні цільові фонди), а також суми відшкодування заподіяних збитків;
- втрати і недостачі товарно-матеріальних цінностей понад норми природного спаду у разі, коли винні не встановлені, або якщо в стягненні цих витрат з винних лиць відмовлено судом;
- витрати по анульованих виробничих замовленнях, а також витрати на виробництво, яке не дало продукції; витрати на зміст законсервованих виробничих потужностей і об'єктів, окрім витрат, які відшкодовуються за рахунок інших джерел;
- не компенсовані винуватцями збитки від простоїв з внутрішньовиробничих і зовнішніх причин, а також суми виплат працівникам за час вимушеного прогулу; збитки по операціях з тарою (окрім скляної); судові і арбітражні витрати, арбітражні збори; суми дебіторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності;
- втрати від переоцінки виробничих запасів, готової продукції і товарів, крім випадків, коли вона проводиться за рішенням Уряду;
- різниця між витратами на придбання іноземної валюти і її еквівалентом у валюті України по офіційному курсу карбованця, визначеному Національним банком;
- некомпенсовані збитки від стихійного лиха (знищення і псування виробничих запасів, готових виробів і інших матеріальних цінностей, збитки від зупинки виробництва і ін.), включаючи витрати, пов'язані з попередженням або ліквідацією його наслідків;
- збитки по операціях минулих років, виявлені в поточному році;
- інші види втрат і витрат, які не включаються в собівартість продукції (робіт, послуг), оплачуються за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства, або інших спеціальних засобів і ін.

На практиці допускалися порушення, такі як: включення в собівартість продукції і завищення сум витрат на відрядження, пов'язаних з виробничим процесом; збільшення фонду, заниження фонду оплати праці, прибули, правильність включення транспортних витрат, нарахування амортизації, природному спаду по нормах, віднесення на собівартість витрат, пов'язаних з митними процедурами, витрати по ремонтних послугах, інформаційному обслуговуванні, плата за кредити прострочені, віднесення на собівартість продукції оплати за викиди і скидання шкідливих речовин понад ліміт, установка охоронної і пожежної сигналізації і ін.

Представницькі витрати відповідно до наказу Мінфіну і Мінекономіки - це витрати підприємств, організацій, міністерств і відомств на прийом і обслуговування іноземних представників і делегацій, представників інших підприємств, які прибули на запрошення для проведення переговорів з метою встановлення міжнародних зв'язків, встановлення і підтримки взаємовигідної співпраці, а також рішення питань, пов'язаних з комерційною діяльністю. Такі заходи фінансуються за наявності підтверджуючих їх первинних документів в межах затверджених кошторисів підприємства на звітний рік, виходячи зі встановлених норм. За відсутності документів і норм вказані витрати здійснюються за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства.

При дослідженні операцій по виробництву, реалізації і собівартості продукції аудитор використовує діючі нормативні документи щодо постачань продукції виробничо-технічного призначення, складу витрат виробництва (звернення), формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України; вказівки по застосуванню нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькуляцію нормативної і фактичної собівартості продукції:

- типові методичні положення про порядок планування і обліку показника чистої продукції на підприємствах і в об'єднаннях промисловості;
- інструктивні матеріали щодо порядку виправлення звітних даних у випадках виявлення приписок і інших порушень, що стосуються державної власності;
- вказівки по застосуванню і заповненню типових міжгалузевих форм первинної документації по обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції;
- законодавство України про власність, підприємства, підприємництво;
- типові положення і відповідні галузеві інструкції по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, будівництві, сільському господарстві, транспорті, а також науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт і ін.

Основні порушення:

- завищення звітних даних про випуск продукції за рахунок незаконного і необгрунтованого включення в звітність виробів, що не пройшли обробки, вимагаючого виправлення і переробки, а також виробів, випущених після закінчення звітного періоду. Для того, щоб виявити причини порушень і попередити їх появу в подальшій роботі, необхідно звітні дані порівняти з бухгалтерськими записами і первинними документами. Зокрема, звітні показники зіставляють з оборотами по балансовому рахунку "Готова продукція" і рахунку "Основне виробництво" (по дебету і кредиту), "Реалізація" і інших рахунків бухгалтерського обліку.
- правильність застосування цін на реалізовану продукцію, своєчасність виставлення рахунків і платіжних вимог-доручень за відвантаженою продукцією, надходження платежів.
- При перевірці рахунку "Готова продукція" потрібно прослідкувати, чи була оприбуткована продукція, повернена покупцями із-за порушення стандартів і технічних умов. Така продукція виключається із статистичного звіту про виконання завдань, а в бухгалтерський облік вносять відповідні корективи. Іноді приписки до завдання вуалюють, виписуючи на склад безтоварні накладні на здачу готової продукції, не дивлячись на те, що ця продукція до звітної дати фактично знаходилася в цеху. Для виявлення таких чинників ретельно вивчають наряди на виплату зарплати виробничим працівникам за доопрацювання вказаних виробів після звітної дати, а також звіти про витрачання матеріалів на ці вироби. Прибуткові накладні звіряють з нарядами, цеховими журналами і ін.
- Вивчення якості випущеної продукції дозволяє визначити порушення стандартів, технічних умов і фактичні витрати сировини і матеріалів. Для цього аудиторі можуть привертати відповідних фахівців. Вони повинні освітлювати такі питання: чи відповідають випущені вироби стандартам і технічним умовам, чи дотримується на підприємстві технічна дисципліна, чи здійснюється внутрішній контроль за якістю виготовленої продукції, чи немає випадків відхилення від технологічного процесу, стандартів, які привели до збільшення внутрізаводського браку і погіршення якості продукції.

В процесі аудиту важливо перевірити дотримання встановленого порядку обліку і калькуляції собівартості продукції по окремих виробках. При цьому необхідно визначити всю сукупність витрат на виробництво продукції, зокрема:

- правильність розподілу витрат між завершеними і незавершеними виробами;
- відхилення по статтях калькуляції і елементам витрат, відображеним в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

При калькуляції собівартості промислової продукції спираються на Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", із змінами і доповненнями, а також типові положення по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджене ухвалою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473.

Собівартість продукції складає основу ціни, по якій вона продається. Тому від правильності складання планової калькуляції собівартості продукції залежить економічне благополуччя підприємства. Надалі корисну інформацію дає і порівняння показників **планової калькуляції з фактичною** (як у кількісному, так і в грошовому виразі). Таке порівняння дозволяє:

- виявити внутрішні резерви;
- здійснити чіткішу прогнозовану калькуляцію в подальших періодах;
- визначити неприбуткові види продукції і прийняти відповідні заходи: або зменшити витрати на їх виробництво, або коректувати ціни і т.п.

Виробнича собівартість продукції залежить від витрат на її виробництво. Тому спочатку потрібно розрахувати вартість запасів, необхідних для виробництва кожного виду продукції і для даного виробництва в цілому. Перш за все розраховуються техніко-економічні показники витрати запасів, ціни на них, трудові витрати і інші витрати, вказані в пункті 11 П(С) БУ 16 "Витрати".

На промислових підприємствах залежно від виду продукції, складності її виготовлення, типу і характеру організації виробництва застосовуються наступні основні методи калькуляції собівартості продукції: **позаказний, попередельний і нормативний**. При використанні будь-якого методу калькуляції **наднормативні виробничі витрати (тобто відхилення від норм) не включаються у виробничу собівартість**.

Позаказний метод застосовується при калькуляції окремого замовлення, що відкривається на виробництво одного або декількох однорідних виробів, а також замовлення на виконання досвідчених, експериментальних, ремонтних і інших робіт.

На кожне замовлення заводиться карта аналітичного обліку витрат, в якій указується: найменування, тип і якість виробу, замовник і термін виконання, цех-виконавець, планова собівартість і продажна ціна. Щоб легше було вести облік, на всіх первинних документах ставиться номер (шифр) замовлення (на витратному ордері на видачу сировини, матеріалів у виробництво, на нарядах на оплату праці і т. д.).

Фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення. Для цього сума витрат ділиться на кількість виготовлених виробів по конкретному замовленню.

При індивідуальному і дрібносерійному виробництві застосування позаказного методу можна об'єднати з використанням основних елементів нормативного обліку. Виписка первинних документів з діленням на витрати по нормах і відхиленнях від них проводиться на основі технологічних карт або іншої технічної документації.

При **позаказном** методі відпустка запасів (сировини, матеріалів і т. п.) у виробництво здійснюється по методу ідентифікованої собівартості одиниці запасів (п. 16 П(С) БУ 9 "Запаси").

Попередельний метод застосовується на підприємствах, де виготовляється однорідна по початковій сировині, матеріалам і характеру обробки масова продукція і переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси (наприклад, в хімічній, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях промисловості).

Витрати на виробництво враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених в попередньому цеху.

У разі калькуляції виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пара, стисле повітря, вода, електроенергія, кисень, ацетилен і т. п.), які не мають незавершеного виробництва, застосовується **однопредільний метод** - так званий простий метод.

Перелік переділів, фаз, стадій і порядок визначення груп продукції встановлюються підприємством самостійно. Оцінка відпустки запасів у виробництво здійснюється одним з

методів: середневзвешеної собівартості, ФІФО, ЛИФО, нормативних.

Нормативний метод калькуляції для підприємств оброблювальних галузей промисловості (машинобудівною, меблевою, швейною, шинною, шкіряною, харчовою) є основним.

Нормативи витрат на одиницю продукції підприємство встановлює самостійно, з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для наближення нормативних витрат до фактичних підприємству необхідно **регулярно** перевіряти і переглядати як норми витрат, так і ціни (п. 21 П(С) БУ 9).

Розробляються норми на кожен вид деталі, вузла, блоку, виробу з урахуванням досягнутого на підприємстві рівня технології, організації виробництва і праці. Норми систематизувалися в специфікаціях норм витрат матеріалів і картах норм часу і розцінок.

Підприємство може аналізувати **причини відхилень і змін норм. До таких відносяться:**

- зміна об'єму виробництва;
- зміна організації виробництва і умов праці;
- зміна природних умов і інші чинники.

Привести повний перелік причин нереально, оскільки вони залежать від специфіки і умов виробництва.

Особливу увагу слід звернути на положення пункту 11 П(С) БУ 16, згідно якому **в собівартість реалізованої продукції входять:**

- виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду (відбивається по дебету субрахунку 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" і кредиту рахунку 26 "Готова продукція");
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (відбиваються по дебету субрахунку 901 і кредиту рахунку 91 "Загальновиробничі витрати");
- наднормативні виробничі витрати (відбиваються по дебету субрахунку 901 і кредиту рахунку 20 "Виробничі запаси").

Отже, виробничі витрати в межах норм, встановлених підприємством, необхідно списувати на виробничу собівартість продукції як прямі витрати, а все що вище за норми - на собівартість продукції, реалізованої в звітному періоді.

Наказом № 193 Міністерства статистики України від 21.06.96 р. "О затвердженні типових форм первинних облікових документів по обліку сировини і матеріалів" розроблені типові форми № М-8 "лімітно-огорожна карта" № М-9 "лімітно-огорожна карта" і № М-10 "Акт-вимога на заміну (додаткова відпустка) матеріалів", які є первинними документами для списання матеріальних цінностей у виробництво при нормативному методі калькуляції.

При будь-якому методі калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) склад витрат повинен відповідати нормам пунктів 12 - 16 П(С) БУ 16.

[Слюсарчук Л. Методологические аспекты учета расходов на сбыт и отражение их в финансовой отчетности // Вестник налоговой службы Украины. – 2002. - №8. – С. 49-50.](#)

[Батищев В. СТО: калькулирование стоимости и учет услуг по ремонту и обслуживанию автомобилей // Бухгалтерия. – 2002. - №19/1. – С. 37-43](#)

Тема 8. Аудит підприємств окремих галузей народного господарства

1. Особливості аудита на підприємствах окремих галузей народного господарства
2. Аудит в будівельних організаціях
3. Аудит підприємств транспорту
4. Аудит автотранспортних підприємств
5. Аудит сільськогосподарських підприємств
6. Аудит торгівельних підприємств
7. Аудит підприємств житлово-комунального господарства

1. Особливості аудита на підприємствах окремих галузей народного господарства

При проведенні аудиту фінансово-господарської діяльності необхідно знати особливості роботи підприємств-клієнтів окремих галузей. Вони відображені в нормативних документах. Аудит вивчає перш за все правильність постановки бухгалтерського обліку на підприємствах, достовірність звітів про виконання замовлення, контракту на виконання продукції, статей балансу, на яких відбиваються витрати, своєчасність висновку і виконання договорів, економічний стан і рентабельність роботи підприємства, своєчасність розрахунків, збереження продукції.

Організація, техніка і методи аудиту грошових коштів, розрахункових операцій, основних засобів, збереженню матеріальних цінностей є загальними для всіх галузей народного господарства. Проте в організації і технології виробництва і наданні послуг існують певні відмінності, що **обумовлює** особливості аудиту.

Для якісного виконання аудиту в різних галузях важливе значення має вивчення нормативних актів і законоположень, галузевих інструкцій. Важливо встановити фактичні витрати по статтях відповідно до кошторису. З'ясовують обставини і причини відхилень від кошторису. Звертається увага на можливі випадки списання на виробництво витрат, не **относимых** на собівартість продукції, відхилення фактичної собівартості продукції від планової по статтях витрат і видах продукції, асортименті, собівартості і фонді споживання (оплати праці).

Досліджують випадки віддзеркалення реалізації і випуску продукції з одного місяця в іншій, включення у виконання плану по реалізації і випуску продукції виробів, виготовлених іншими підприємствами в порядку переробки матеріалів, а також продукції внутрішньовиробничого характеру і ін.

Відмітними об'єктами аудиту на підприємствах різних галузей народного господарства є специфічні господарські операції, показники діяльності.

2. Аудит в будівельних організаціях

1. **Особливості бухгалтерського обліку.** Методологічні принципи бухгалтерського обліку в організаціях, виступаючих підрядчиками будівельних робіт, викладені в П(С) БУ 18 «Будівельні контракти».

Під терміном «**Будівельний контракт**» розуміють договір про будівництво. **Будівництво** - це споруда нового об'єкту, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. **Підрядчик** - юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту признаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт по будівельному контракту може визначатися по одному з

приведених методів:

- вимірювання і оцінка виконаної роботи;
- співвідношення об'єму завершеної частини робіт і їх загального об'єму по будівельному контракту в натуральному вимірюванні;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу і очікуваної (кошторисною) суми загальних витрат за контрактом.

Кінцевий фінансовий результат по будівельному контракту з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно наступних умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- можливого отримання підрядчиком економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт по будівельному контракту на дату балансу;
- можливості достовірного визначення і оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат по цьому будівельному контракту з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат по будівельному контракту за ціною "витрати плюс" може бути достовірно оцінений за наявності одночасно наступних умов:

- можливого отримання підрядчиком економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від вірогідності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат по будівельному контракту не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід признається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує вірогідність їх відшкодування;
- витрати по будівельному контракту визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були понесені.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) згідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року під № 27/4248.

До складу загальних виробничих витрат включаються передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" витрати на управління, організацію і обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки виконуваних робіт) пропорційно прямим витратам; об'ємам доходу; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу і т.п.

Не включаються до складу витрат по будівельному контракту, а відбиваються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на зміст (амортизація, охорона і т. п.) незадіяних будівельних машин,

механізмів і інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

У витрати по будівельному контракту включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. У витрати по будівельному контракту також включаються витрати, понесені підрядчиком при укладенні будівельного контракту, якщо існує вірогідність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, який не підписаний до дати балансу, визнаються витратами звітного періоду без включення у витрати по цьому будівельному контракту в наступних звітних періодах.

Зміни оцінки доходу і витрат по будівельному контракту або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відбиваються як зміна облікової оцінки згідно Положенню (стандарту) 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року під № 392/3685.

Сума проміжних рахунків відбивається відповідно до Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року під № 892/4185), і одночасно по дебету субрахунку 238 "Незавершені будівельні контракти" і кредиту субрахунку 239 "Проміжні рахунки" рахунку 23 "Виробництво". Після завершення будівельного контракту сальдо на вказаних субрахунках списується зворотною кореспонденцією рахунків.

2. Особливості ціноутворення. Будівельні організації замовлення бюджетних організацій повинні виконувати з дотриманням державних будівельних норм (ДБН). Перевірка таких замовлень входить в компетенцію органів контролю-ревізійної служби. Ці норми пред'являють до виконаних робіт як кількісні, так і вартісні вимоги. Під час аудиту перевіряється адекватність кількості витрачених ресурсів по роботах, вказаних в актах форми № КБ-2В, і цін на них, закладених в кошторис.

Фактичні витрати будівельної організації не завжди співпадають з даними актів виконаних робіт. Відповідно до п.8 Пояснень щодо заповнення актів, затверджених наказом Держбуду від 21.06.02 р. № 237/5, витрати у формі № КБ-2В потрібно визначати згідно **нормам ДБН**. У пп.3.1.10.7 ДБН Д. 1.1-1-2000 "Правила визначення вартості будівництва", у свою чергу, чітко вказано, що кошторисну вартість матеріалів, виробів і конструкцій в прямих витратах слід розраховувати на підставі їх **нормативної** потреби, яка базується на об'ємах робіт по робочих кресленнях. Тобто система ДБН, яка знаходить своє віддзеркалення в структурі актів виконаних робіт, додає формам № КБ-2В планово-нормативний характер.

На практиці часто виникають як перевитрати ресурсів, так і їх економія. Унаслідок нормативної структури форми № КБ-2В такі різниці слід повністю відносити на рахунок виконавця: економія збільшить його фінансовий результат, а наднормативні витрати - зменшать його. При цьому важливо, щоб кількісні різниці у витрачання матеріалів не вплинули на якість робіт: воно завжди повинне задовольняти вимоги технологічних стандартів ДБН.

Походження другої групи суперечностей - цінове.

Згідно п.5 вищезазначених Пояснень до заповнення форм № КБ-2В вартісні показники визначають за поточними цінами (якщо інше не встановлене контрактом), які підрядчик підтверджує і погоджує із замовником.

Слід розрізняти поточні і фактичні ціни. Відповідно до пп.3.1.10.8 ДБН Д.1.1-1-2000 першими вважаються, як правило, ціни виробників, що склалися в області. Оскільки

виробників часто декілька, то ціни у них **разные**. У таких ситуаціях підрядчик або усереднює ціни, або вибирає виробника по певних якісних характеристиках, зазвичай погоджуючи свій вибір із замовником. Згідно пп.3.1.10.9 ДБН до складу поточної ціни входять також витрати на тару, упаковку, транспортування, вантажні роботи і заготовчо-складські витрати. У розрахунку поточної вартості можуть брати участь не тільки фактичні витрати на доставку, але і усереднені показники, встановлені Держбудом. Заготовчо-складські витрати розраховують по процентно-лімітованому показнику, рекомендованому Держбудом.

Отже, поточна ціна далеко не завжди співпадає з фактичною ціною закупівлі будматеріалів.

При встановленні тендерної твердої ціни ціноутворення відбувається по-особливому. Поточні ціни базуються не на цінах виробника, а на "аналізі власного банку даних підрядчика (п.3.2.5ДБНД.1.1-1 -2000)". Згідно листа Держбуду від 14.12.2000 р. №7/7-1247 вони не можуть перевищувати рівня, що склався в регіоні за цінами виробників, причому відхилення допустимі тільки з письмової згоди замовника.

3. Особливості аудиту.

В процесі аудиторського короля діяльності будівельних організацій використовуються такі прийоми, як експертиза, інвентаризація, вибіркові і спеціальні обстеження, які передбачають аналітичні, логічні, порівняльні і обліковий-обчислювальні процедури аудиту.

Джерела інформації – договори підряду, акти передачі проектний-кошторисній документації, дані бухгалтерського обліку по рахунку “Капітальні вкладення”, нормативно-правові документи.

3. Аудит підприємств транспорту

До підприємств, які здійснюють транспортні послуги, відносяться підприємства залізничного, автомобільного та інших видів транспорту. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах, які здійснюють транспортні перевезення, впливають із специфіки таких господарських операцій.

Підприємства залізничного транспорту в Україні належать до Укрзалізниці. Державна адміністрація залізничного транспорту України є органом управління залізничним транспортом. Укрзалізниця здійснює централізоване управління процесом перевезень внутрішнього та міжнародного сполучення та регулює виробничо-господарську діяльність структурних підрозділів галузі.

Для організації перевезення задіяну багато відокремлених структурних підрозділів, які мають самостійний баланс є юридичними персонами, а також таких, що не є юридичними персонами. У процесі виконання вантажних і пасажирських перевезень структурні підрозділи, підприємства, що входять до складу залізничної галузі, вступають у господарські зв'язки між собою, які є необхідною умовою виконання перевезень.

Як правило, перевезення вантажу, пасажирів розпочинається на одній із залізниць, а закінчується на іншій. Плата за перевезення надходить на залізницю відправлення за тарифами. Ця плата належить усім залізницям, які брали долю у перевезенні. Для визначення доходу окремої залізниці плату за перевезення необхідно розподілити між учасниками перевезень пропорційно виконаній ними роботі.

На методологію обліку на залізницях впливає також централізація деяких функцій управління. Так, служби управлінь залізниць централізовано придбавають матеріальні ресурси, паливо, електроенергію, ведуть розрахунки з бюджетом з податку на прибуток та податку на додану вартість і т.д. Особливості організації перевезень, централізації деяких функцій управління обумовлюють створення внутрішніх розрахункових відносин між

структурними підрозділами Укрзалізниці, які підлягають відображенню у бухгалтерському обліку.

Об'єктивною причиною використання в обліку внутрішніх розрахунків є технологічні й організаційні особливості залізниць. Кожний структурний підрозділ (депо, дистанції худе), виконуючи окремі технологічні функції процесу перевезень, не надає закінченої транспортної послуги, а тому його продукція може бути реалізована тільки через систему Укрзалізниці.

Оплачують виконану структурними підрозділами роботу вищестоящі організації за внутрішніми розрахунковими цінами або кошторисом витрат, а кінцевий продукт - перевезення вантажів і пасажирів - є результатом взаємодії всіх підрозділів залізниці і оплачується за тарифами.

Виходячи з вищевикладеного, внутрішні розрахунки залізниці за перевезення, які виникають у процесі роботи між залізницею та підрозділами і відділками залізниць, виключаються з балансу залізниці.

Для відображення внутрішніх розрахунків використовуються спеціальні внутрішні рахунки. На залізницях відповідно до Плану рахунків:

- 682 "Внутрішні розрахунки";
- 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки".

На рахунку 682 відображаються розрахункові відносини між Укрзалізницею і підрозділами, що входять до його складу. На рахунку 683 відбиваються розрахункові відносини між структурними підрозділами і відділками залізниць, відділками і управлінням залізниці, підприємствами колійного господарства і службою колії, відділом бухгалтерії фінансової служби, відділками і паливно-розрахунковою конторою худо.

Особливості перевірки залізниці полягають також у тому, що на підприємствах Укрзалізниці застосовується одночасно загальноприйнята форма обліку - журнально-ордерна, а також таблично-перфокарткова з веденням оборотно-сальдового балансу (без складання Головної книги). На відміну від інших існуючих форм бухгалтерського обліку, таблично-перфокарткова форма обліку неможлива без шифрів, які охоплюють усю сукупність облікових робіт у їх взаємозв'язку. При цій формі шифрами позначаються усі реквізити облікових документів. На кожній дільниці бухгалтерського обліку бухгалтери заповнюють бухгалтерські довідки, де фіксують кореспонденцію рахунків з шифрами і суми за операціями, які записуються одноразово протягом місяця хронологічним порядком згідно з проведеними господарськими операціями за первинними документами (рахунками постачальників, повідомленнями (авізо), виписками банку, розрахунками відрахувань, розподілом загальногосподарських та загальновиробничих витрат худо).

На обчислювальному центрі зводяться дані за бухгалтерськими довідками і таким чином складається оборотна відомість за рахунками аналітичного обліку та сальдово-оборотна відомість. Ці узагальнені реєстри передаються у структурний підрозділ для складання місячної, квартальної та річної бухгалтерської звітності.

Така форма бухгалтерського обліку дуже проста за умови ведення облікових реєстрів, але не дає достовірної, наявної та повної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, не виконує основних завдань обліку і ускладнює аудиторські перевірки.

На підприємствах залізничного транспорту законодавче встановлений особливий порядок сплати податку на прибуток. Перевіряючи його, необхідно керуватися пунктом 2.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР, який передбачає, що платниками податку на прибуток, беруть від господарської діяльності залізничного транспорту є управління залізниці. Перелік робіт (послуг), що належать до господарської діяльності залізничного транспорту, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 лютого 1998 р. № 173.

Доходь залізниць, одержані від господарської діяльності залізничного транспорту, визначаються у межах прибуткових надходжень, перерозподілених між залізницями у порядку, затвердженому названою постановою Чину.

Платниками податку на прибуток, беруть не від господарської діяльності залізничного транспорту є підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи.

При перевірці цієї норми Закону аудиторіві необхідно з'ясувати, чи відображаються відокремлено бухгалтерські операції, пов'язані з переліком робіт (послуг), що належать до господарської діяльності залізничного транспорту (основна діяльність) від інших, за якими необхідно сплачувати податок на прибуток безпосередньо шкідливому структурному підрозділові. Вивчення цього питання потребує особливої уваги за дотриманням підприємствами Укрзалізниці нового порядку розрахунків з бюджетами, правильним визначенням об'єкта оподаткування.

Під година перевірки правильності відображення в обліку податку на додану вартість, необхідно керуватися нормами законодавства, які були чинними до 1 жовтня 1997 р. та після цієї дати.

4. Аудит автотранспортних підприємств

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності автотранспортних підприємств зобов'язана враховувати особливості бухгалтерського обліку деяких господарських операцій.

Віднесення витрат до складу валових витрат за Законом "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283/97-ВР має особливості в частині експлуатації легкового автотранспорту. Необхідно врахувати обмеження, які сформульовані в п. 54.10 нової редакції Закону: до валових витрат платника податку відносяться витрати на утримання та експлуатацію легкових автомобілів, що належать платникам податку, основною діяльністю яких є надання платних транспортних та туристичних послуг сторонніми громадянами та організаціями.

Не зараховуються до валових витрати платника податку (крім сплати праці), на утримання та експлуатацію легкового автотранспорту, витрати на паливно-мастильні матеріали, витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням та паркуванням легкових автомобілів. Таким чином, дозволяється відносити вищезазначені витрати до складу валових підприємств, які надають транспортні послуги.

Перевірку реалізації автотранспортної техніки необхідно зосереджувати на з'ясуванні правильності відображення в обліку списання балансової вартості, зносу, фінансових результатів від реалізації, нарахування і сплати ПДВ. При цьому згідно з п. 4.1. ст. 4 Закону України "Про ПДВ" база оподаткування операцій з продаж товарів (робіт, послуг) визначається, виходячи з їх договірної вартості. Тому торба ПДВ (починаючи з 01.10.97 р.) не залежить від того, за якою ціною продається транспортний засіб, за балансовою вартістю, нижчою чи вищою за останню.

Перевірка придбаних транспортних засобів передбачає встановлення правильності визначення балансової вартості. Відповідно до п. 43 "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні", затвердженого Постановою КМУ від 3 квітня 1993 р. № 250 основні засоби підприємств відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на придбання, доставку, установку, державну реєстрацію, а споруджені і виготовлені - з урахуванням страхових внесків під година транспортування і спорудження, що становить їх первісну вартість.

Згідно з п.8.4.1 та п.8.4.ст.8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" відповідно до витрат на придбання основних засобів балансова вартість певної групи збільшується на торбу вартості їх придбання з урахуванням транспортних та страхових

внесків інших витрат, віднесених у зв'язку з таким придбанням, без сплаченого ПДВ (якщо платник зареєстрований платником ПДВ).

Перевіряючи автотранспортні підприємства, слід мати на увазі, що у складі їхніх витрат основне місце займають витрати на паливно-мастильні матеріали. Аудиторів необхідно встановити, чи застосовуються на підприємстві норми витрат палива і мастильних матеріалів, затверджені наказом Державного департаменту автомобільного транспорту України № 43 від 10.02.98 р. та "Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті", затверджені Інструкцією департаменту автомобільного транспорту Міністерства транспорту України від 03.05.95 р. № 179.

Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті призначені для планування споживи підприємств у паливно-мастильних матеріалах, контролю за їх витратами та ведення звітності.

Норми витрат пального - це встановлена допустима міра його споживання за певних розумів експлуатації автомобілів. Для цього застосовуються базові лінійні норми, встановлені за моделями автомобілів, та система нормативів і коригуючих коефіцієнтів, які дозволяють враховувати обсяг виконаної транспортної роботи, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації. Таким чином, аудиторів слід визначити, чи правильно підприємство застосовує необхідні базові лінійні норми для певних видів автомобілів, а крім того:

- норми на виконання транспортної роботи (додаткові витрати палива за розумів руху з вантажем);
- норми на 1 т спорядженої маси (додаткові витрати палива за зміни спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа);
- норми на їзду з вантажем (збільшення витрат палива, пов'язане з маневруванням та виконанням операцій завантаження і розвантаження);
- норми на пробіг за виконання спеціальної роботи;
- норми на роботі спеціального обладнання;
- норми на роботі непокладу обігрівача;
- коефіцієнти використання.

Від правильності застосування норм витрат та коригуючих коефіцієнтів залежить правильність визначення прибутку підприємств, тому що паливно-мастильні матеріали на певний транспорт є одним із елементів витрат, які враховуються при визначенні фінансового результату.

Автотранспортні підприємства займаються перевезенням вантажів, тому, аби підтвердити правомірність формування витрат і доходів щодо вказаних перевезень аудиторів необхідно перевірити правильність оформлення первинних стверджувальних документів. При цьому слід регламентуватися "Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом роботи", затвердженою наказом Мінстату України від 07.08.96 р., №228/253, якою передбачено, що для первинного обліку обсягів перевезених вантажів і транспортної роботи автомобільного транспорту підставою для списання товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника та вантажоодержувача, а також для виконання розрахунків між перевізниками і замовниками автомобільного транспорту застосовуються такі типові форми єдиної первинної транспортної документації:

- подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (форма № 1);
- подорожній лист вантажного автомобіля - (типова форма № 1);
- товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН);
- талон замовника (форма № 1-ТЗ).

Аудит **транспортних підприємств** вивчає достовірність перевезень, збереження

цінностей і економію матеріальних, трудових і енергетичних ресурсів. Після проведення інвентаризації грошових коштів, розрахункових операцій, основних засобів, горючих і змащувальних матеріалів, запасних частин і інших цінностей по бухгалтерських документах перевіряють:

виконання основних показників роботи транспорту (об'єм перевезень, фактична собівартість по елементах витрат, коефіцієнти використання автомобільного парку, наявність простоїв, неполногрузних їздець, їздець без вантажу, правильність заповнення і оформлення путніх листів і товарно-транспортних накладних);

➤ порядок обслуговування підприємств відповідно до укладених договорів, причини і обставини аварій і пошкоджень транспорту, правильність зберігання і облік автотранспорту, наявність паспортів на транспортні засоби;

➤ правильність нарахування амортизаційних відрахувань на транспортні та інші засоби;

➤ правильність і обґрунтованість списання автомобілів (оприбутковуються ще якісні запасні частини, деталі і вузли);

➤ контроль паливно-мастильних матеріалів, дотримання норм їх витрачання;

➤ стан обліку автомобільних покришок, що знаходяться в експлуатації, своєчасність передачі їх в ремонт; правильність видачі премій за економію пального, збереження машин.

Основні господарський-фінансові показники роботи автотранспорту вивчають по первинних документах, звітам матеріально відповідальних осіб, записам в реєстрах бухгалтерського обліку.

Аудитор повинен встановити правильність оформлення надходження і витрачання палива, змащувальних матеріалів, відповідність витрачання матеріалів затвердженим нормам і віддзеркалення їх в обліку. У роботі важливо мати всі нормативні і законодавчі акти.

Аудитори при дослідженні питань відрахуванні на дорожні роботи повинні керуватися нормативно-законодавчими актами. Джерелами інформації при аудиті відрахувань на дорожні роботи також є: журнали-ордери, головна книга, аналітичний облік, баланс, квартальні і річні звіти, касова книга, звіти матеріально відповідальних осіб, статистичні форми, первинні документи і ін. Особлива увага звертається на достовірність даних по статистичних формах, які повинні відповідати обліковим показникам, зокрема: об'єм виробництва продукції, виконаних робіт (послуг), збір від продажу паливно-мастильних матеріалів, нарахування податків, розрахунки по доходах і ін. Досліджуються всі показники звіту "Звіт про фінансово-майновий стан підприємства". Правильність стягування збору від продажу паливно-мастильних матеріалів і перерахування його на відповідні рахунки є такою ж важливою при аудиті, як і збір за проїзд по автомобільних дорогах транспортних засобів, вантажні або габаритні параметри яких перевищують нормативні.

Аудитори досліджують питання правильності нарахування пені і всі бухгалтерські проводки, на які вона віднесена, оскільки сплата повинна проводитися за рахунок прибутку підприємства.

Аудитор звертає увагу на операції по оприбутковуванню і обліку палива і змащувальних матеріалів; організацію, зберігання, їх витрачання і облік; операції із запасними частинами по прибуткових і витратних документах. Контролюють калькуляцію собівартості перевезень; витрат на технічне обслуговування і ремонт автомобілів і ін.

Витрати і надходження, пов'язані з перевезенням вантажів і пасажирів, враховують по видах перевезень на рахунках обліку експлуатаційних витрат. Витрати на технічне обслуговування і поточний ремонт автомобілів враховують у складі витрат на допоміжне виробництво. Ці показники містяться в журналі-ордері і відомості до нього.

Вивчаючи операції по вантажних перевезеннях, важливо виявити відповідність записів про кількість перевезень вантажів в путніх листах і даних товарно-транспортних документів.

Пробіг автомобілів визначають по спідометрах, які повинні бути справними. Слід з'ясувати, чи немає приписок кілометрів і маси перевезених вантажів. При цьому використовують показники відповідних форм, звіряючи їх з даними бухгалтерського обліку.

[Латынин С., Безуглов А. Организация документальных проверок расчетов // Вестник налоговой службы Украины. – 2002. - №7. – С. 38-39.](#)

5. Аудит сільськогосподарських підприємств

Ринкові відносини, особливо активне реформування відносин власності на селі є об'єктивною передумовою проведення аудиторських перевірок на сільськогосподарських підприємствах.

Особливості проведення аудиторської перевірки сільськогосподарських підприємств впливають із специфіки організації і технології виробництва, а отже, й специфіки бухгалтерського обліку та особливостей оподаткування законодавче затверджених сільськогосподарських підприємств.

Специфіка галузі виявляє значний вплив на організацію діяльності та методологію аудиту в АПК, яка обумовлює такі особливості останнього:

- правовий статус аграрних підприємств, агропромислових об'єднань і фінансової структури АПК;
- наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших галузях народного господарства (молодняк тварин і тварини на відгодівлі, доросла худина, плодові насадження, витрати та джерела фінансування, формування основного стада, багаторічних насаджень худе);
- облік виробництва рослинництва, тваринництва, методика калькулювання собівартості продукції і вплив на господарські процеси біологічних циклів виробництва;
- пільгове оподаткування господарюючих суб'єктів АПК, дотаційні механізми;
- визначення і облік фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, фермерських господарств;
- облік переробки сільськогосподарської продукції на умовах постачань давальницької сировини;
- приватизація та персоніфікація майна сільськогосподарських підприємств, підприємств переробки та агросервісу;
- становлення та функціонування внутрішньогосподарських майнових, земельних відносин та їх обліку.

Завдання аудитора також набувають специфічного спрямування, зумовленого особливостями галузі, АПК.

Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах як інформаційна база проведення аудиту має свої особливості. По-перше, він ведеться частково за журнальній-ордерною, а частково - за меморіально-ордерною системами обліку. По-друге, використовуються специфічні реєстри обліку, первинні документи, нормативна, планова, кошторисна документація, звітні форми.

Джерелами аудиту тут є: первинні документи, якими оформляються господарські операції, планова, кошторисна документація, госпрозрахункові завдання, технологічні карти, калькуляції, реєстри журнально-ордерної форми обліку.

Перевіряючи правильність здійснення касових операцій, необхідно встановити дотримання ліміту залишку готівки в касі, який колективні сільськогосподарські підприємства самостійно визначають, відповідно повідомляючи про це у I кварталі шкiряного долі встанови банків і у межах цих лімітів здійснюють необхідні поточні витрати. Аудитор перевіряє, чи здається готівка понад визначені розміри до банків, чи витрачається отримана з банку готівка саме на ті цілі, які зазначені в чеку. Слід пам'ятати, що селянським (фермерським) господарствам, які займаються виключно виробництвом, переробкою і

реалізацією сільськогосподарської продукції, ліміт залишку готівки в касі не встановлюється

Аудитор перевіряє порядок виплати коштів на оплату праці, керуючись при цьому законодавче затвердженою вимогою, що кошти на виплати, пов'язані з оплатою праці та виплатою дивідендів, селянські (фермерські) господарства мають одержувати виключно з кас банків.

Перевіряючи дотримання ліміту каси, аудитор враховує, що при встановленні ліміту залишку готівки в касі сільськогосподарські підприємства мають право зберігати готівку, одержану на виплату заробітної плати, матеріальної допомоги протягом 5 робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку.

Перевірка достовірності облікових даних виробництва готової продукції тваринництва полягає у вивченні первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку на відповідність і правильність відображення господарського процесу. До таких документів та реєстрів відносяться книга обліку руху тварин і птиці, звіт про рух тварин і птиці на фермі (ф. № 102), відомість руху тварин основного стада (ф. № 13.3 с-г), виробничий звіт (ф. № 10-2а с-г), журнал-ордер № 9 с-г, відомість № 9а с-г.

Особливо уважно слід звіряти підсумкові результати кількісних показників про рух тварин за статеві-віковими групами, кількість кормо-днів. Належить порівняти наявність правильно оформлених прибуткових та видаткових документів про рух тварин з підсумковими даними за дебетовими та кредитовими оборотами на рахунків 21 за журналом-ордером № 9 с-г. Сумі в колонці "Переведене з основного стада" мають збігатися з даними журналу-ордеру № 13 с-г (кредит рахунка 85 Статутного фонду).

Обіги за місяць щодо придбання худоби звіряють з наявними первинними документами за каналами придбання: у журналі-ордері № 6 с-г - у постачальників, журналі-ордері № 8 с-г - придбання у населення.

Для підтвердження достовірності розрахунків щодо переданого населенню молодняка тварин необхідно вивчити договори ф. № 9.1 с-г на передачу таких тварин, порівняти підсумкові дані за відомістю аналітичного обліку з даними журналу-ордеру № 9 с-г.

Правильність розрахунків з бюджетом передбачає врахування пільг та особливостей для сільськогосподарських підприємств, передбачених законодавством України.

Перевіряючи плату за спеціальне користування водними ресурсами до 1999 р., слід до нормативів плати за спеціальне використання водних ресурсів застосовувати коефіцієнт для сільськогосподарських виробників, включаючи тихий, що експлуатують іригаційні та меліоративні системи - 0,2 (Постанова КМУ "Про встановлення нормативів плати за спеціальне використання водних ресурсів" № 164, від 08.02.97).

Перевірку правильності нарахування плати за землю необхідно здійснювати виходячи з того, що за Законом України "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про плату за землю" п. 4 ст.12 від 19.09.96 р. № 378/96-ВР плати за земельні ділянки державних, колективних, фермерських господарств, зайняті під молодими садами, ягідниками, виноградниками, не справляється до вступу їх у пору плодоношення.

Правильність обліку податку на додану вартість аудитор перевіряє, враховуючи особливості його нарахування на сільськогосподарських підприємствах. Звільняються від оподаткування такі операції: надання у сільській місцевості сільськогосподарським товаровиробникам послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги (у межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на 1 персону) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці інвалідам, школам, заставам охорони здоров'я (п. 5.2.4; 5.2 ст. 5 Закону України "Про ПДВ" № 168/97-ВР від 04.04.97 р.).

Перевірку податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і

механізмів аудитор здійснює шляхом з'ясування, як застосовуються пільги щодо даного податку на сільськогосподарських підприємствах. На 50% від сплати звільняються сільськогосподарські підприємства-товаровиробники за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше 10 (ст. 4 Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" від 18.02.97 р. № 75/97-ВР).

Звільняються від оподаткування такі операції: надання у сільській місцевості сільськогосподарським товаровиробникам у період проведення польових робіт послуг з харчування механізаторів і тваринників продуктами власного виробництва в польових їдальнях.

- З 01.10.97 р. Законом України "Про податок на додану вартість" введено поняття оподаткування за нульовою ставкою. Перевіряючи операції з продаж переробним підприємствам молока та м'яса у живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання аудитор повинний встановити, як нараховувався податок на додану вартість. Згідно зі змінами до Закону від 23.12.97 р. № 770/97-ВР ці операції оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість.

6. Аудит торгівельних підприємств

Торгівельна діяльність - це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб, громадян щодо здійснення купівлі та продаж товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Це визначено Постановою КМУ від 8 лютого 1995 р. № 108. Здійснення торгівельної діяльності передбачає обов'язкове ліцензування, патентування та сертифікацію. Крім того, будь-яке торгівельне підприємство, що займається роздрібною торгівлею, повинне мати для розрахунку із споживачами електронні контрольно-касові апарати.

Аудиторів під година перевірки слід враховувати певні особливості методології бухгалтерського обліку торгівельних підприємств:

- облік товарообігу може здійснюватися як за продажними цінами, так і за цінами придбання;

- витрати обігу не включаються до собівартості реалізованих товарів, а покриваються за рахунок торгових знижок і націнок на товари;

- дохід (торгівельна націнка) визначається як різниця між продажною та купівельною вартістю реалізованих товарів;

Особливим-етапом перевірки торгівельних підприємств є аудит зворотної тари. Тара, яка неодноразово використовується у виробництві є зворотною. Найбільшу питому вагу на торгівельних підприємствах займає зворотна склотара, яка за своїми властивостями може кілька разів використовуватися у технологічних процесах, пов'язаних з розливом, розфасовкою, упаковкою худю.

Насамперед аудитор має впевнитися у наявності між підприємством, постачальником та торгівельним підприємством належно оформленого договору на постачання товару в склотарі. У ньому повинне бути окремо визначено тару як зворотну (заставну). Без такого договору (контракту) на повернення тари тара не вважається зворотною і на неї не поширюється дія пп. 4.6 ст. 4 Закону України "Про податок на додану вартість".

Відповідно до пп. 4.6 ст. 4 Закону "Про податок на додану вартість" вартість зворотної тари не включається до бази оподаткування, ПДВ і вартість її збільшує загальну вартість продаж такого готового товару. Вартість зворотної тари у податковій накладній, форма та порядок заповнення якої затверджено наказом ДПА України 30.05.97 р. № 165 і зареєстровано Міністерством юстиції України 23.06.97 р. № 233/2037, відображається у III розділі податкової накладної.

Торгівельне підприємство-покупець, зареєстроване платником податку, списуючи

кошти з банківського рахунку в оплату готового товару, розлитого, розфасованого, упакованого в тару, яка за умовами договору визначена зворотною, не має підстав відносити до податкового кредиту торбу податку на додану вартість за такою зворотною тарою, оскільки торба податку на додану вартість у частині вартості зворотної тари у податковій накладній відсутня і фактично не сплачена за ціною придбання готового товару. Якщо протягом терміну позовної давності, визначеної законом, з моменту отримання зворотної тари вона не повертається відправникові, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

7. Аудит підприємств житлово-комунального господарства

Житлово-комунальне господарство (далі - ЖКХ) - галузь багатофункціональна, в якій кожне вхідне в її склад господарство по своєму призначенню і функціям відрізняється від інших.

Комунальні підприємства спеціалізуються в основному на виробництві і відпустці одного вигляду, послуг (якщо ж підприємство багатофункціональне, об'єднуюче, наприклад, водопровідно-каналізаційну службу, котельню і ін., то вказані підрозділи виступають на правах цехів або служб, що надають послуги різних видів):

- підприємства водопостачання і каналізації - по відпустці очищеної і підготовленої для пиття води і по відведенню стічної рідини;
- підприємства теплового господарства - по виробництву і відпустці теплової енергії у вигляді опалювання і гарячого водопостачання населенню, бюджетним і госпрозрахунковим підприємствам і т.д.

Потреба в комунальних послугах повинна задовольнятися у момент її виникнення. Надання таких послуг не можна відкладати на інший час, оскільки теплову енергію, гарячу, холодну воду не можна акумулювати на складах - реалізація здійснюється у момент їх використання.

Тобто такій "продукції" не повинно бути вироблено більше, ніж в ній є необхідність, але також її не повинно бути і менше.

Звідси головна **особливість комунального господарства**: жорстка взаємозалежність виробництва і споживання послуг.

З цього виходить, що для нормальної роботи комунального підприємства важливо знати, яку кількість "продукції" необхідно виробити, а також її собівартість. І якщо перший показник розраховується технічною і економічною службами підприємства, то другою - ведеться в реєстрах бухгалтерського.

Собівартість продукції відрізняється від її вартості величиною прибули (якщо вартість вища за собівартість) або збитку (якщо вартість нижча за собівартість). Вона є одним з найбільш істотних показників оцінки виробничий - господарській діяльності підприємства.

Прибуткова частина від діяльності комунального підприємства визначається за цінами, тарифами, ставками, затвердженими місцевими органами влади на послуги, що надаються, тому при одному і тому ж об'ємі виробництва послуг вона (прибуткова частина) буде величиною щодо однакової. У зв'язку з цим зростання прибули або зменшення збитку можливі лише за умови зниження собівартості.

Що стосується ціноутворення і нарахування дотацій, то необхідно відзначити наступне. Закон України "Про місцеве самоврядування в Україні", визначаючи повноваження виконавських органів і Рад різних рівнів в області бюджету, фінансів і цін, прямо указує (стаття 28), що до ведення виконавських органів сільських, селищних, міських рад відноситься ряд власних повноважень, серед яких «встановлення в порядку і межах, визначених законодавством, тарифів по оплаті побутових, комунальних, транспортних і інших послуг, що надаються підприємствами і організаціями комунальної власності

відповідної територіальної громади; узгодження в установленому порядку цих питань з підприємствами, установами і організаціями, що не відносяться до комунальної власності».

У статті 23 Закону України «Про підприємства в Україні» указується, що «на продукцію підприємств, що займають монопольне положення на ринку товарів, що визначають масштаб цін в економіці і соціальну захищеність громадян, допускається державне регулювання цін відповідно до Закону України "Про ціни і ціноутворення". При цьому державні ціни повинні враховувати середнеотраслевую собівартість продукції і забезпечувати мінімальний рівень рентабельності продукції, на яку вони розповсюджуються. Якщо цей рівень рентабельності не забезпечується державними цінами, то держава повинна забезпечити його дотацією за умови, що продукція підприємства є суспільно необхідною».

Таким чином, Закон надає право саме виконавським органам міських Рад встановлювати тарифи на водопостачання і водовідведення. Проте закон прямо не указує методику розрахунку дотації, якщо встановлені тарифи не забезпечують мінімальний рівень рентабельності. Проте передбачається необхідність узгодження цих питань з підприємствами, що не відносяться до комунальної власності.

Ухвалою КМ. від 25.12.1996 №1548 «О встановленні повноважень органів виконавчої влади і виконавських органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)» були затверджені повноваження обласних рад щодо регулювання цін на окремі види товарів і послуг, проте повноваження по регулюванню цін на послуги з водопостачання і водовідведення цією ухвалою обласним радам не надавалися. Тільки Ухвалою КМ. №1168 від 28.10.1997 «О удосконаленні системи державного регулювання тарифів на житлово-комунальні послуги» право регулювання тарифів на водопостачання і водовідведення було надане обласним адміністраціям. Проте при цьому міські виконавські комітети такого права не позбавлялися.

Викладене дає підстави стверджувати, що питання встановлення того або іншого рівня рентабельності при розрахунку сум відшкодування бюджетом втрат підприємства житлово-комунального господарства, що не відноситься до комунальної власності, вирішуються самостійно підприємством за узгодженням з виконавськими комітетами місцевих Рад.

В основному ті підприємства, які, надають комунальні послуги, не мають незавершеного виробництва. Деякі з них працюють без сировини (наприклад, підприємства, що купують теплову енергію у промислових підприємств і реалізують її споживачеві). Тому облік витрат виробництва в таких господарствах дещо простіше, ніж в тих підприємствах, де є вироблення власної продукції. Калькуляція собівартості будується шляхом віднесення кожного виду витрат на одиницю продукції.

Облік валового доходу, валових витрат і ПДВ

Підприємства, що надають комунальні послуги, є платниками податку на прибуток і податку на додану вартість.

Законом про прибуток визначено, що валовий дохід - це загальна сума доходу від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду. Тому всі засоби, які поступають підприємствам, що надають комунальні послуги у зв'язку з їх діяльністю (а це і виручка, і дотації, і субсидії), є для підприємства валовим доходом.

Проте дата збільшення валового доходу залежить від того, за рахунок яких засобів підприємство надає послуги, тобто за рахунок бюджетних коштів або засобів інших підприємств або громадян.

Якщо послуги оплачуються за рахунок **бюджетних коштів** (субсидії, дотації, засоби, які поступають з бюджету за послуги, надані бюджетним установам), то датою збільшення валового доходу є дата надходження таких засобів на розрахунковий рахунок або дата отримання якої-небудь компенсації, включаючи зменшення заборгованості комунальної

організації за її зобов'язаннями перед бюджетом (пп. 11.3.5 Закону про прибуток).

Якщо ж комунальні послуги оплачуються за рахунок засобів підприємств або громадян, то датою збільшення валового доходу вважається яка-небудь подія, подія раніше:

➤ або дата зарахування грошових коштів на банківський рахунок (дата оприбуткування в касу);

➤ або дата фактичного надання комунальних послуг (пп. 11.3.1 Закону про прибуток).

До складу валових витрат включаються всі витрати підприємства, пов'язані з його господарською діяльністю, сплачені (нараховані) протягом податкового періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем послуг і охороною праці (пп. 5.2.1 Закону про прибуток). Датою збільшення валових витрат вважається дата, що доводиться на податковий період, протягом якого відбувається яка-небудь подія, подія раніше:

➤ або дата списання засобів з банківського рахунку для оплати товарів, послуг (день їх видачі з каси);

➤ або дата оприбуткування товарів, а для послуг - дата фактичного отримання платником податків результатів робіт (послуг) (пп. 11.2.1 Закону про прибуток).

База обкладення ПДВ операцій з продажу послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактною) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифам) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, послуг, що включаються в ціну, згідно законам України з питань оподаткування (п. 4.1 Закону про ПДВ). Враховуючи те, що відповідно до нормативно-правових актів вартість комунальних послуг підлягає державному регулюванню, базою оподаткування на додану вартість буде регульована ціна (тариф), встановлена органами місцевої виконавчої влади.

Якщо для всіх підприємств в даний час діє метод "нарахування" (коли податкові зобов'язання виникають по першій події), то для підприємств, що надають житлово-комунальні послуги з операцій продажу вугілля і вугільних брикетів, електричної і теплової енергії, газу, послуг з водопостачання (каналізації), технічного обслуговування ліфтів і систем протипожежної безпеки, зв'язані з використанням житла (в межах квартирної плати), користування телефонами, телевізійними і радіомережами і системами охорони житла, діє "касовий" метод числення податкових зобов'язань (тобто податкові зобов'язання по ПДВ виникають у підприємства у момент отримання грошових коштів) і податкового кредиту (право на збільшення якого виникає у момент списання грошових коштів з розрахункового рахунку).

Проте так було не завжди. За час дії Закону про ПДВ у комунальних підприємств змінювався метод визначення податкових зобов'язань і права на податковий кредит кілька разів.

В даний час на всіх підприємствах комунального господарства суму доходу від реалізації послуг враховують в бухгалтерському обліку однаково: момент реалізації визначається у міру пред'явлення такими підприємствами в звітному періоді рахунків до оплати за комунальні та інші послуги, продукцію, роботи, фактично відпущені (надані) абонентам і споживачам.

Із-за падіння рівня реальних доходів населення, зростання цін на комунальні послуги державою передбачені такі заходи (заходи), як:

➤ надання громадянам щомісячних адресних субсидій;

➤ компенсація частини експлуатаційних витрат (збитків) підприємств, що надають комунальні послуги, у вигляді дотацій у зв'язку з регулюванням тарифів на комунальні послуги.

Призначення субсидій для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг, придбання зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива проводиться згідно відповідного положення, затвердженого ухвалою Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 1995 р. №848 (у редакції ухвали Кабінету Міністрів України від 22 вересня 1997 р. №1050).

Право на отримання адресної безготівкової субсидії для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг, придбання зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива розповсюджується на громадян, які проживають в житлових приміщеннях (будинках) державного і суспільного житлового фонду, зокрема в гуртожитках, - на оплату користування житлом; приватного житлового фонду і фонду житлово-будівельних (житлових) кооперативів - на оплату змісту житла; житлового фонду незалежно від форм власності - на оплату комунальних послуг, придбання зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива.

Субсидія на придбання зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива призначається у разі коли житлове приміщення не забезпечується тепло- або газопостачанням.

Призначення субсидій і контроль за їх цільовим використанням здійснюється відділами (управліннями) субсидій районних, районних в містах Києві і Севастополі державних адміністрацій і виконавських органів міських і районних рад.

Субсидії призначаються за наявності різниці між розміром плати за житлово-комунальні послуги, зріджений газ, тверде і пічне побутове (рідке) паливо і об'ємом визначеного Кабінетом Міністрів України обов'язкового відсотка платежу. При цьому норма володіння або користування загальною площею житла і нормативи користування комунальними послугами встановлюються виходячи з 21 кв. метра на наймача і кожного прописаного в житловому приміщенні (будинку) і додатково 10,5 кв. метра на всіх тут прописаних, а для громадян, які проживають в однокімнатній квартирі, - на загальну площу незалежно від розміру квартири.

Субсидія не призначається, якщо в житлових приміщеннях (будинках) прописані працездатні громадяни працездатного віку, які не працювали і не вчилися на денних відділеннях вищих і професійно-технічних учбових закладів, час навчання в яких зараховується в трудовий стаж, протягом трьох місяців, які передують місяцю звернення за призначенням субсидії і не зареєстровані в службі зайнятості населення як що шукають роботу. В цьому випадку законодавство виключає:

громадян, які залицяються за дітьми до досягнення ними трирічного віку;

громадян, які залицяються за дітьми і час догляду за якими зараховується в трудовий стаж;

громадян, які залицяються за дітьми, які потребують відходу протягом часу, визначеного в медичному висновку лікувально-консультаційної комісії, але не більше ніж до досягнення ними шестирічного віку;

громадян, які мають три і більш за дітей у віці до 16 років і зайняті наглядом за ними; громадян, які залицяються за інвалідами I групи або дітьми-інвалідами у віці до 16 років, а також за особами, які досягли 80-річного віку).

Субсидія для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг призначається на **шість місяців**, а на оплату природного газу, який споживається на індивідуальне опалювання, - на опалювальний період, починаючи з місяця звернення за її призначенням або перерахунком. Субсидія для придбання зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива призначається один раз на календарний рік за особистим зверненням громадян.

Ухвалою №1156 від 27 липня 1998 р. встановлено, що за умови призначення житлової субсидії за користування житлом, його зміст і оплату послуг ВОДО-, тепло- газопостачання, водовідведення, електроенергії, вивіз побутового сміття і рідких нечистот (житлово-комунальні послуги) в межах норми володіння або користування загальною площею житла і нормативів користування відміченими послугами громадяни, прописані в житловому приміщенні (будинку), виплачують 20 відсотків середньомісячного сукупного доходу, а при придбанні зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива - 20 відсотків їх річного сукупного доходу.

Якщо в житловому приміщенні (удома) прописані і проживають тільки пенсіонери, які не працюють, і інші непрацездатні громадяни, джерелом існування яких є тільки доходи від особистого підсобного господарства, пенсія і інші соціальні виплати, або якщо у складі прописаних є неповнолітні діти, інваліди першої і другої групи і середньомісячний сукупний дохід на одного прописаного в житловому приміщенні (удома) не перевищує вартісної величини межі малозабезпеченості, розмір плати за житлово-комунальні послуги в межах норми володіння або користування загальною площею житла і нормативів користування відміченими послугами за умови призначення житлової субсидії складає 15 відсотків їх середньомісячного сукупного доходу, а при придбанні зрідженого газу, твердого і пічного побутового (рідкого) палива - 15 відсотків їх річного сукупного доходу.

Розрахунок субсидій по встановлених відсотках сукупного доходу здійснюється тільки у разі звернення громадян за їх призначенням або у разі підтвердження громадянами права на отримання субсидії на новий термін.

При проведенні аудиту необхідно мати зважаючи на, що отримання субсидій підприємствами житлово-комунального господарства, згідно поданих ними списків у відділі субсидій по фактично наданих послугах, проводиться **разом з податком на додану вартість. На відміну від цього, отримання дотацій не є операцією оподаткування.**

У податковому обліку суми дотацій відбиваються у складі валового доходу як загальні доходи підприємства під час вступу грошових коштів згідно підпункту 11.3.5 Закону про прибуток. На додану вартість суми дотацій не оподатковуються, оскільки згідно пункту 4.1 Закону про ПДВ базою оподаткування є регульований тариф, а дані суми поступають понад регульований тариф.

Одним з самих наболілих питань комунального господарства є питання податкового кредиту по ПДВ, а точніше: чи необхідно підприємствам, що надають послуги з регульованих місцевими органами влади тарифам, здійснювати розподіл сум ПДВ, які сплачені постачальникам за товари (роботи, послуги), використовувані у виробничій діяльності, в цілях включення в податковий кредит тільки тій частині ПДВ, яка відповідає довше використання придбаних товарів (робіт, послуг) в операціях оподаткувань, тобто довше пропорційно затвердженого тарифу.

Відразу хочеться звернути увагу на те, що в листах Державної податкової адміністрації України (наприклад, в Листах № 1220 № 1220-8) однозначно сказано про те, що підприємства ЖКХ повинні здійснювати такий розподіл відповідно до вимог підпунктів 7.4.1, 7.4.3 і 7.4.4 Закону про ПДВ.

Ще раз уважно перечитавши вищезазначені підпункти Закону робимо **протилежні** висновки:

а) по підпункту 7.4.1:

Якщо підприємством придбані товари (роботи, послуги), які відносяться до складу валових витрат (тобто використовуються у виробничому процесі), а також основні фонди, які підлягають амортизації (тобто основні виробничі фонди), то сума податку, сплачена у зв'язку

з таким придбанням, включається в податковий кредит.

Отже, оскільки надання комунальної послуги є операцією оподаткування, то при придбанні товарів (робіт, послуг) для господарської діяльності ЖКХ має право на податковий кредит на загальних підставах;

б) по підпункту 7.4.3:

Якщо підприємство набуває або виготовляє товари (роботи, послуги), а потім частково використовує їх в операціях оподаткувань, а частково немає, в суму податкового кредиту включається та частина сплаченого (нарахованого) податку, яка відповідає частині використання таких товарів (робіт, послуг) в операціях оподаткувань.

Тобто в цьому підпункті мовиться тільки про розподіл податкового кредиту між оподатковуваними або не оподатковуваними податком операціями.

Проте отримання дотацій у зв'язку з регулюванням тарифів не є окремою не оподатковуваною податком операцією, а є відшкодуванням збитків підприємства від застосування регульованих тарифів. Отже, немає підстав розподіляти податковий кредит.

Тому сплачена або нарахована постачальникам сума податку на додану вартість в ціні придбання товарів (робіт, послуг) в повному об'ємі включається до складу податкового кредиту;

в) по підпункту 7.4.4:

Якщо підприємство набуває товарів (роботи, послуги) для невиробничого використання, то сплачена (нарахована) постачальником сума ПДВ відшкодовується за рахунок джерела придбання даних товарів (робіт, послуг).

Проте на підприємствах, що надають комунальні послуги, всі товари (роботи, послуги), які згодом будуть сплачені абонентами у складі тарифу цих послуг, використовуються у виробництві цих послуг, тобто відносяться до складу валових витрат, і ПДВ, сплачений в ціні придбання, повинен включатися в податковий кредит в повній сумі.

Облік компенсацій при обслуговуванні пільгових категорій громадян.

Є досить великий перелік категорій громадян, яким згідно різним законам надані пільги у вигляді знижок по оплаті за житло і комунальні послуги у розмірі 25, 50, 75 і 100 відсотків від тарифів, встановлених місцевими органами влади. Закон про державний бюджету на відповідний рік визначає, чи надаються такі пільги чи ні, а також джерело їх фінансування.

Зважаючи на те що пільга громадянам надається у відсотках до регульованого тарифу, який включає суму ПДВ, з бюджету вона (частина тарифу) також поступає з ПДВ.

Таким чином, у разі відшкодування з бюджету частини тарифу, встановленого органами влади, не сплаченого населенням у зв'язку з отриманням яких-небудь пільг по оплаті послуг, такі відшкодування включають ПДВ.

Безкоштовно отримані основні фонди підприємствами комунального господарства в цілях здійснення їх господарської діяльності не включаються до складу валового доходу у випадках, якщо такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади, а також відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади, прийнятих в межах їх повноважень (пп. 4.2.15 Закону про прибуток).

Такі основні фонди приймаються організаціями на баланс за балансовою вартістю, а згідно Інструкції № 159 балансова вартість - це залишкова вартість основного засобу.

Порядок безкоштовної передачі майна з державної власності в комунальну і з комунальної в державну затверджений Ухвалою № 1482, яким передбачено оформлення такої передачі актом прийому-передачі за формою приголосному додатку до даної Ухвали.

Право власності на переданий об'єкт виникає з дати підписання акту. До акту додається виписка з бухгалтерського балансу, складеного стороною, що передає, на останню звітну дату, про вартість об'єкту передачі.

Майно, отримане державним підприємством безкоштовно, зараховується на баланс з віддзеркаленням по дебету рахунку "Основні засоби" і кредиту рахунку "Статутний фонд".

У зв'язку з безкоштовним отриманням основних виробничих фондів у підприємств виникає питання про можливість їх амортизувати.

На жаль, згідно Закону про прибуток амортизують не основні фонди, а витрати на їх придбання, які по нормах амортизації зменшують скорригированную прибуток підприємства. Отже, виходячи з норм Закону про прибуток, якщо у підприємства не було витрат на придбання (виготовлення) основних фондів, значить, воно і не може їх амортизувати, оскільки немає об'єкту амортизації.

Проте згідно пункту 11 Інструкції № 159 підприємство зобов'язане нараховувати знос по безкоштовно отриманих основних фондах.

У бухгалтерському обліку підприємства державної форми власності відображають нарахування зносу по кредиту рахунку 02 і дебету рахунку 85.

Проте слід врахувати, що якщо безкоштовно отриманий об'єкт основних фондів використовується у виробничій діяльності підприємства, то сума щомісячно нарахованого зносу включається в собівартість продукції, що випускається (виконаних робіт, наданих послуг).

Знос нараховується по нормах амортизації, і нарахування його починається з першого числа місяця, наступного за місяцем зарахування на баланс підприємства таких засобів.

Звичайно, коли безкоштовно отримано майно у хорошому стані, то питання: "За рахунок якого джерела покривати витрати на ремонт?" - виникне нескоро. Проте найчастіше буває навпаки, коли, "безкоштовно отримане майно вимагає негайного ремонту, і не обов'язково навіть капітального, а і поточного. Як бути?"

Ухвалою № 1482 передбачено, що комісія, яка спеціально створена з питання передачі об'єкту, визначає технічний стан об'єкту основних фондів, і якщо об'єкт відповідно до висновків комісії визнаний таким, що вимагає ремонту, ухвалюється рішення про джерела його фінансування.

Значить, засоби можуть поступити з бюджету. Наступним джерелом фінансування ремонту основних фондів можуть служити оборотні кошти підприємства. Відповідно до підпункту 8.7.1 Закону про прибуток протягом року підприємство може віднести до складу валових витрат і відповідно на рахунки витрат витрати на поліпшення основних фондів у розмірі 5 % сукупній балансовій вартості груп основних фондів на початок звітного року, а по об'єктах основних виробничих фондів, введених в експлуатацію до 01.01.93 р., деяких підприємств, в їх числі і підприємства - виробники електричної, теплової енергії і водопостачання, мають право віднести витрати в розмірі до 9 % балансовій вартості груп 1 і 3 таких основних фондів на початок звітного року до складу валових витрат (п. 22.4 Закону про прибуток).

Наступним, а по суті основним джерелом покриття витрат на ремонт є амортизаційний фонд підприємства.

Сума перевищення витрат на ремонт над розміром засобів, допустимих до віднесення на рахунки витрат, відібіється як збільшення балансової вартості групи основних засобів і відповідно статутного фонду.