

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА КАРТКА ЛЕКЦІЙНЕ ЗАНЯТТЯ № 8

ТЕМА 5. АУДИТ АКТИВІВ, ПАСИВІВ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Дисципліна: «Основи аудиту».

Тема заняття: Аудит використання основних фондів і матеріальних цінностей. Аудит трудових показників. Аудит собівартості продукції. Аудит касових і розрахункових операцій.

Поняття, що підлягають засвоєнню: основні фонди, матеріальні цінності, трудовий показник, готівкові розрахунки, каса, готівка, поточний рахунок, ліміт каси, цільове використання готівки, підзвітні готівкові суми, готівковий обіг, акт інвентаризації каси.

Тип заняття: формування компетентностей.

Вид заняття: лекція проблемна з елементами бесіди.

Дидактична мета:

1. Навчальна: перевірити рівень засвоєння знань, оволодіти процедурами аудиту основних засобів, матеріальних цінностей, трудових показників, собівартості продукції, касових і розрахункових операцій.

2. Розвиваюча: розвивати творче і логічне мислення.

3. Виховна: виховувати професійні риси, почуття відповідальності.

4. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Методичні рекомендації: на початку теми необхідно розглянути мету і з'ясувати завдання аудиту саме основних фондів і матеріальних цінностей. Потім слід визначити нормативно-правову документацію та законодавчі акти, які розглядають особливості ведення обліку за об'єктами перевірки. Після цього потрібно з'ясувати джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів.

Слід з'ясувати мету і завдання аудиту необоротних активів і запасів, також процедури ведення аудиту трудових показників, собівартості продукції, касових і розрахункових операцій.

Наостанок необхідно визначити типові та можливі порушення обліку необоротних активів, запасів, грошових коштів з якими може зустрітися аудитор у процесі перевірки.

Міжпредметні та міждисциплінарні зв'язки:

Забезпечуючі дисципліни: Економіка, Політична економія, Статистика, Економіка підприємства, Фінанси, Бухгалтерський облік, Гроші та кредит, Інформаційні системи і технології в обліку.

Забезпечувані дисципліни: Фінанси підприємства, Облік і звітність в бюджетних установах, Контроль і ревізія, Фінансовий облік, Організація обліку на підприємствах малого бізнесу, Податкова система.

Навчально – методичне забезпечення лекції:

Засоби навчання: наочні посібники, роздатковий матеріал до теми, короткий конспект заняття, слайди (чорнило з ручкою на слайді свідчить про те, що це потрібно законспектувати).

Завдання заняття:

Знати: поняття методу і методики аудиту; нормативну базу аудиту, її класифікацію; етапи аудиторської перевірки; види робіт, що підлягають аудиту; порядок організації готівкових розрахунків.

Вміти: здійснювати контроль за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою, основними фондами, матеріальними цінностями, трудовими показниками; перевірити ведення касової книги та касових документів; перевірити дотримання встановлених лімітів каси; перевірити цільове використання готівки; перевірити дотримання порядку видачі готівки під звіт та її використання.

Література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб. /М.О.Виноградова, Л.І.Жиднєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с.[ст. 220-240], [ст. 293-305].

2. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с. [ст.291, 294, 315, 324-341, 357-370, 435].

ХІД ЗАНЯТТЯ

1. Організаційний момент

1. Привітання.
2. Перевірка присутніх.
3. Перевірка підготовленості студентів до заняття.

2. Актуалізація опорних знань

(повторення попередньо вивченого матеріалу)

Фронтальне опитування:

1. Що можна віднести до джерел аудиторських доказів?
2. Які способи аудитор застосує, щоб одержати аудиторські докази?
3. Які фактори впливають на достовірність аудиторських доказів?
4. Як класифікують докази в аудиті?
5. Охарактеризуйте візуальні, документальні та усні докази.
6. В яких випадках використовується інвентаризація для одержання доказів?

3. Мотивація навчальної діяльності

(оголошення теми, мети, завдання заняття)

Тема: Аудит використання основних фондів і матеріальних цінностей. Аудит трудових показників. Аудит собівартості продукції. Аудит касових і розрахункових операцій.

Дидактична мета:

1.Навчальна: перевірити рівень засвоєння знань, оволодіти процедурами аудиту основних засобів, матеріальних цінностей, трудових показників, собівартості продукції, касових і розрахункових операцій.

2.Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Завдання заняття:

Знати: поняття методу і методики аудиту; нормативну базу аудиту, її класифікацію; етапи аудиторської перевірки; види робіт, що підлягають аудиту; порядок організації готівкових розрахунків.

Вміти: здійснювати контроль за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою, основними фондами, матеріальними цінностями, трудовими показниками; перевірити ведення касової книги та касових документів; перевірити дотримання встановлених лімітів каси; перевірити цільове використання готівки; перевірити дотримання порядку видачі готівки під звіт та її використання.

4. Сприйняття і засвоєння нових знань

Переходимо до вивчення нової теми, щоб вивчити і засвоїти тему, ми розглянемо матеріал за таким планом заняття.

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Аудит використання основних фондів і матеріальних цінностей.
2. Аудит трудових показників.
3. Аудит собівартості продукції.
4. Аудит касових і розрахункових операцій.

Нормативні документи:

1. Інструкція про організацію роботи по готівковому обігу установами банків України, затверджена постановою правління НБУ від 19.02.2001 р. № 69.
2. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 19.02.2001 р. № 72.
3. П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. № 92 /останні зміни 8 лютого 2014р. №48.
4. П(С)БО 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 /останні зміни 9 грудня 2011р. №1591.
5. П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 /останні зміни 27 червня 2013р. №627.
6. МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності».
7. МСА 300 «Планування».

1. Аудит використання основних фондів і матеріальних цінностей. *Мета* аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Виходячи з мети, основними завданнями аудиту основних засобів є:

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

- перевірка правильності нарахування амортизації;
- виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки, необгрунтованого списання;
- оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації;
- перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів;
- перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів;
- перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;
- встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів;
- аналіз показників використання основних засобів тощо.

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

Джерелами аудиту основних засобів є три основні групи носіїв інформації:

А) фінансова звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про власний капітал; Примітки до річної фінансової звітності.

Б) Регістри обліку:

Регістрами аналітичного обліку необоротних активів є: журнальна форма – Журнал 4 та відомості 4.1, 4.2, 4.3; спрощена форма – Відомість 4-м; книжково-журнальна форма – Книга К-26.

Регістрами аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є: журнальна форма – Журнал 4 та відомості 4.2; спрощена форма – Відомість 4-м; книжково-журнальна форма – Книга К-39.

В) Первинні документи.

Загальний перелік документів, які використовуються для відображення руху необоротних активів умовно можна розподілити на дві частини:

- документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку;
- документи, притаманні тільки основним засобам – з шифром ОЗ.

Основні документи першої групи, які застосовуються для різних об'єктів обліку, в тому числі використовуються і при відображенні руху основних засобів, наступні: Форма № М-2 Довіреність, Форма № 868 Рахунок-фактура, Форма № 1-ТН Товарно-транспортна накладна, Видаткова накладна, Акт виконаних робіт (наданих послуг), Податкова накладна, Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт оцінки товарно-матеріальних цінностей, Акт приймання-передачі товарно-матеріальних цінностей, Форма КО-1 Прибутковий касовий ордер, Форма КО-2 Видатковий касовий ордер, Платіжне доручення, Форма № ФКЧ-1 чи ФКЧ-2 Фіскальний касовий чек на товари (послуги) (Чек РРО), Форма № РК-1 чи РК-2 Розрахункова квитанція, Товарний чек,

Бухгалтерська довідка (розрахунок бухгалтерії); юридична, технічна, технологічна документація – статут, установчий договір; накази (розпорядження) керівника; договори (купівлі-продажу, виконання робіт, надання послуг, дарування, безкоштовної передачі, бартеру тощо), кошторису, ліцензії, сертифікати, технічні умови, технічні паспорти тощо.

Документи з руху основних засобів, які визначено Наказом Міністерства фінансів № 352 – Форма № 03-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Форма № 03-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, Форма № 03-3 Акт на списання основних засобів, Форма № 03-4 Акт на списання автотранспортних засобів, Форма № 03-5 Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини, Форма № 03-6 Інвентарна картка обліку основних засобів, Форма № 03-7 Опис інвентарних карток по обліку основних засобів, Форма № 03-8 Картка обліку руху основних засобів, Форма № 03-9 Інвентарний список основних засобів, Форма № 03-14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств), Форма № 03-15 Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій), Форма № 03-16 Розрахунок амортизації по автотранспорту.

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

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

Аудит основних засобів може проводитися у такій послідовності:

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

2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку;

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

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

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

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

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

Аудит наявності основних засобів доцільно починати з їх інвентаризації. Під час перевірки звертається увага на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації.

Аудитор повинен стежити за ходом інвентаризації основних засобів, оцінити правильність її методики, документальне оформлення, відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. По результатах аудиту може бути оформлено робочий документ.

У випадку встановлення задовільного стану проведення інвентаризації на підприємстві аудитор може користуватися її даними для складання аудиторського висновку.

Типовими порушеннями в обліку основних засобів є такі:

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

Основою господарської діяльності підприємств є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари, тара, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) (рахунки класу 2 «Запаси»). Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Мета аудиту запасів – підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

Предмет аудиту запасів – господарські процеси та операції, пов'язані з оприбуткуванням, наявністю, рухом, використанням та іншим вибуттям запасів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту є: елементи облікової політики; приймання цінностей за кількістю і якістю, норми витрачання; МШП, товари і тара; первинні документи, реєстри обліку, звітність; інформація про порушення ведення в обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Джерелами аудиту запасів є три основні групи носіїв інформації:

А) фінансова звітність: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Примітки до річної фінансової звітності.

Б) Регістри обліку:

Регістрами аналітичного обліку запасів є: журнальна форма – Журнал 5 (розділ III) або 5А, відомості 5.1; спрощена форма: виробничі запаси, готова продукція, товари – Відомість 2-м; виробництво – Відомість 5-м; книжково-журнальна форма: виробничі запаси – Журнал К-8, Книга К-27 або К-30; МШП – Книга К-27; виробництво – Книга К-39; готова продукція – Журнал К-6, Книга К-27, або К-30; товари – Журнали К-2, К-3, К-4, К-5, Книги К-27, К-29, К-30, К-39.

В) Первинні документи за об'єктами запасів:

- документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку (такі як і для необоротних активів);

- документи, притаманні тільки запасам (Форма № М-4 Прибутковий ордер, Форма № М-7 Акт про прийом (приймання) матеріалів, Закупівельний акт, Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; документи з вибуття запасів у середині підприємства – Форма № М-8 Лімітно-забірна картка, Форма № М-9 Лімітно-забірна картка, Форма № М-10 Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, Форма № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Форма № М-12 Картка №__ складського обліку матеріалів, Форма № М-16 Матеріальний ярлик; документ з обліку запасів у бухгалтерії – Форма № М-14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі, Форма № М-19 Матеріальний звіт.

У момент отримання запасів представник покупця надає постачальнику Довіреність Форми М-2.

Завданнями аудиту запасів в цілому є:

- правильність віднесення активів підприємства до запасів та до їхніх видів;
- забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених нормативів їхнього виробничого використання;
- правильність визначення первісної або чистої вартості виробничих запасів;
- повнота та правильність відображення в обліку надходження та вибуття запасів за їхніми напрямками;
- доцільність вибору підприємством методу списання запасів на витрати та дотримання його в обліку;
- правильність формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасах;
- правильність формування, розподілу та списання торгової націнки на підприємствах торгівлі, які застосовують для обліку товарів метод ціни продажу;
- правильність розподілу вартості використаних на виробництво запасів за видами витрат та за об'єктами калькулювання;
- законність і правильність відображення в обліку надходження, переміщення і списання видів запасів;
- дотримання вимог щодо проведення інвентаризації запасів;

- контроль правильності документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції;

- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку запасів тощо.

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту запасів, складає план і програму проведення аудиту, і відповідно до цього розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у Наказі про облікову політику, а саме:

- яка облікова оцінка запасів;

- відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо;

- які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів;

- на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів;

- чи наявний і раціонально складений графік документообороту за виробничими запасами;

- чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами;

- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризації запасів тощо.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів.

Разом з тим, аудитор здійснює опитування посадової особи. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, тобто – здійснюючи сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю.

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року).

Особливу увагу необхідно звернути на наступні операції:

- своєчасність оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;

- фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику;

- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості;

- правильність застосування та відображення ПДВ на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям;
- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку;
- своєчасність оприбуткування запасів у результаті виявлення лишків при інвентаризації, отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо;
- правильність складання звітів матеріально відповідальними особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність та ін.

При виявленні відхилень, аудитор повинен здійснити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення або невідповідності, чи є вони суттєвими. За цим до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, реєстрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).

До типових та можливих порушень в операціях з обліку запасів слід віднести:

- незадовільну організацію складського господарства та зберігання запасів;
- невиконання завдань по заготівлі запасів, що спричинило простої виробничого процесу;
- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів;
- неправильний облік надходження та розрахунок списання транспортно-заготівельних витрат;
- порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування запасів;
- неправильний розрахунок торгової націнки та її списання на реалізацію;
- нераціональне використання сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо у виробництві, порушення норм і лімітів відпуску;
- нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- незадовільне оформлення первинних документів;
- відсутність розподілу виробничих витрат між видами виробництв;
- неправильне визначення обсягів і сум незавершеного виробництва;
- неправильне формування та підрахунок виробничої собівартості;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку;
- незадовільна організація бухгалтерського обліку запасів тощо.

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

- наявність на підприємстві основних засобів (власних, в ремонті, переданих в оренду, орендованих тощо);
- порядок присвоєння кожному об'єкту основних засобів у момент надходження на підприємство відповідного інвентарного номера;
- порядок і повнота виписки інвентарних карток;
- чи проставляються інвентарні номери у первинних документах з обліку об'єктів основних засобів;

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

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

- наявність у складі основних засобів повністю зношених основних засобів;
- наявність у складі основних засобів, щодо яких існують судові позови;
- наявність у складі основних засобів, які передані під заставу;
- інші питання, обумовлені завданнями аудиту.

2. Аудит трудових показників. *Аудит у трудовій сфері* – це система заходів зі збору інформації, її аналізу й оцінки на цій основі ефективності діяльності підприємства з організації праці та регулювання соціально-трудова відносин та їхньої відповідності критеріям чинного українського законодавства.

Об'єктом аудиту в трудовій сфері є трудовий колектив, персонал підприємства та його діяльність.

Джерелами для аудиторського розгляду та аналізу є:

- інформація відділів праці й заробітної плати, планового відділу, бухгалтерії;
- акти ревізій, перевірок;
- документи відділу кадрів – пояснювальні записки, протоколи виробничих нарад, листи, догани, заяви і скарги працівників, а також опитування, інтерв'ю і соціологічні тести.

Аудит у трудовій сфері класифікується за такими ознаками:

- періодичністю проведення;
- повнотою охоплення об'єктів, що вивчаються;
- залежно від методів аналізу.

Основні напрями аудиту конкретизуються для кожного окремого підприємства і залежать від цілей аудиту. Тому аудит у трудовій сфері здійснюється в трьох напрямках:

- економічному – визначення конкурентоспроможності підприємства у трудовій сфері, оцінка ефективності функціонування служб управління трудовими ресурсами та доцільності проведення аудиту;
- соціально-психологічному – передбачає оцінку соціально-трудова відносин на підприємстві;
- організаційно-технологічному – перевірка документації та аналіз показників, що засвідчують легітимність і ефективність діяльності підприємства.

Аудит трудових показників здійснюється за планом і зазвичай у чотири етапи:

- підготовчий етап, що передбачає розробку внутрішньофірмових документів (наказів, розпоряджень, у яких визначені терміни, завдання, виконавці й учасники аудиту), а також планів і програм розгляду аналізованої інформації;
- збір інформації – спостереження, виміри, опитування, обробка статистичних даних, зіставлення бухгалтерських та інших даних;

- обробка інформації – порівняння організації праці на аналогічних підприємствах, з'ясування причин плинності кадрів, виявлення та обґрунтування втрат робочого часу тощо;

- узагальнення і представлення оцінних результатів, висновків і рекомендацій замовникові.

Аудит у трудовій сфері охоплює:

- аудит ефективності управління персоналом, в якому використовується безліч методик, що дає змогу оцінити ефективність кадрових управлінських заходів у вартісному виразі. За допомогою таких категорій, як втрати і упущені можливості, аудитор показує адміністрації й керівникові підприємства серйозність економічних втрат від непрофесійного управління соціально-трудовими процесами, зокрема від втрат робочого часу, можливість нових підходів до управління персоналом;

- аудит ефективності використання персоналу – припускає аналіз чисельності, структури, руху працівників на підприємстві загалом і його підрозділами у динаміці; аудит використання робочого часу, продуктивності праці; витрати фонду оплати праці; навчання і соціальні потреби;

- аудит використання робочого часу – розпочинається з аналізу планового обсягу робочого часу. Порівняння планових (розрахункових, базисних) показників з фактичними дає змогу виявити неефективні втрати робочого часу;

- аудит якості праці – охоплює велику кількість умов і показників, зокрема: певний рівень кваліфікації працівників, відсутність порушень техніки безпеки тощо. Як показник трудової діяльності якість праці можна застосовувати, переносячи її зміст на якість продукції;

- аудит продуктивності праці – має на меті з'ясування ступеня виконання виробничих планів зі зростання продуктивності праці та її динаміки, вивчення впливу підвищення продуктивності праці на обсяг господарської діяльності, впливу факторів — на продуктивність праці;

- аудит витрат коштів на оплату праці – передбачає низку послідовних розрахунків: визначення розмірів заробітної плати за категоріями персоналу; обґрунтування форм і систем оплати праці; аналіз ефективності систем преміювання; аналіз розподілу і використання засобів, що спрямовуються у фонд споживання.

Висновок: Дані аудиту й аналізу дають змогу виявити резерви ефективнішого використання робочої сили на основі розвитку прогресивних форм організації та стимулювання праці, а також чинники, що забезпечують кількісну і якісну зміну трудових показників і показників соціального розвитку трудових колективів.

3. Аудит собівартості продукції. Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Залежно від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва в промисловості найчастіше виділяють: попереджальний метод – на підприємствах з однорідною за вихідним матеріалом і характером обробки масовою продукцією з неперервним технологічним процесом; позамовний метод – в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах, а також при виконанні дослідних, експериментальних, ремонтних та

інших робіт. Аудитор оцінює обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати.

Одним із найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури затрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих затрат з урахуванням їх економічного змісту належать: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості повернених відходів); затрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація основних фондів; інші затрати.

В елементі «Матеріальні затрати» знаходить відображення вартість сировини і матеріалів, які придбані зі сторони, покупних матеріалів, комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру, природної сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх видів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і дотримання норм їх витрачання на виробництво продукції. Установлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів. Вона формується виходячи з цін їх придбання (без врахування податку на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород збутових організацій, вартості послуг товарних бірж, мита, плати за транспортування, збереження і доставку.

У вартість матеріальних ресурсів входять також затрати підприємств на придбання тари й упаковки.

Аудитору необхідно звернути увагу на обґрунтованість вилучення із затрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їх оцінки.

Важливим елементом, що утворює собівартість продукції і підлягає перевірці, є «Затрати на оплату праці». У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, враховуючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсуючі виплати, а також

затрати на оплату праці працівників, які зайняті в основній діяльності, але не значаться в штаті підприємства. При цьому аудитор бере до уваги, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, розраховані виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів у відповідності з прийнятими на підприємстві формами і системами оплати праці, входять до собівартості в повній сумі, яка виявлена за відповідними розрахунковими документами.

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв'язку з підвищенням цін і індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною і т. ін.), які повинні входити до собівартості тільки в порядку норм, передбачених законодавством.

При перевірці затрат на оплату праці аудитор також враховує, що до них входять: вартість продукції, яка видається в порядку натуральної оплати працівникам, вартість предметів (форменого одягу, обмундирування), які безкоштовно видаються окремій категорії працівників, виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці.

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (неявочний) час. Значну частку цих затрат, поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов'язків і т. п., становлять виплати винагород за вислугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість операцій за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Перевіряючи статтю «Амортизація основних фондів», аудитор встановлює правильність і законність відображення сум амортизаційних відрахувань. Вони повинні рахуватися за обраним методом, рекомендованим П(с)БО 7 «Основні засоби».

Висновок: Керуючись галузевими методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, аудитор встановлює правильність групування витрат за статтями, розподіл їх за видами продукції, між звітними періодами, а також між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва.

Результати перевірки правильності відображення витрат оформлюють у робочому документі.

4. Аудит касових і розрахункових операцій. *Мета* аудиту грошових коштів – встановити достовірність даних щодо їхньої наявності та руху, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильності ведення обліку грошових коштів і розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта.

Предмет аудиту грошових коштів – господарські процеси та операції, пов'язані з рухом грошових коштів та інших коштів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту грошових коштів можуть бути:

1) Елементи облікової політики: П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку грошових коштів; номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку грошових коштів; розподіл посадових обов'язків серед працівників і графік документообігу, графік здачі звітів касирів; порядок здачі виручки касирами підприємства; порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність; визначення ліміту центральної (головної) каси чи операційних кас у розрізі окремих підрозділів підприємства; порядок проведення інвентаризації коштів.

2) Операції з обліку коштів: грошові кошти (готівка) в касі чи операційних касах підприємства; грошові кошти на рахунках у банку; грошові кошти в національній валюті; грошові кошти в іноземній валюті; інші кошти.

3) Записи в первинних та зведених документах, реєстрах обліку та у звітності.

4) Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Три основні групи носіїв інформації:

А) фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності);

Б) реєстри аналітичного обліку грошових коштів є: журнальна форма – Журнал 1, відомості 1.1, 1.2, 1.3; спрощена форма – Відомість 1-м; книжково-журнальна форма: грошові кошти в касі – Журнал К-1; грошові кошти на поточному рахунку – Журнал К-1 (1а); інші грошові кошти – Книга К-13, К-17, К-39.

В) первинні документи. Первинні та зведені документи з обліку грошових коштів у касі (готівки) затверджено Постановою Правління НБУ № 252.

Документи з руху грошових коштів у касі (готівки): Форма № КО-1 Прибутковий касовий ордер, Форма № КО-2 Видатковий касовий ордер, Форми № КО-3, КО-3а Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, Форма № КО-4 Касова книга, Форма № КО-5 книга обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей, Відомість на виплату грошей.

У якості підтверджувального документу здачі готівки в банк та зарахування її на поточний рахунок підприємства є Заява на переказ готівки.

Для відображення операцій на *поточному рахунку в банках* використовуються наступні первинні та зведені документи: платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, меморіальний ордер, виписка банку.

Завданнями аудиту грошових коштів у цілому є:

- перевірка організації та методики обліку грошових коштів, визначених Наказом про облікову політику;

- перевірка наявності та використання підприємством різних валют для господарської діяльності;

- визначення організаційної структури руху грошових коштів і наявності поточних рахунків на підприємстві;

- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку коштів, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку облікових регістрах та звітності;

- перевірка наявності грошових коштів у підприємства та виявлення нестач або надлишків;

- перевірка наявності та руху коштів на поточних та інших рахунках в установах комерційних банків, підтверджених виписками та первинними документами, включаючи рух коштів у іноземній валюті;

- перевірка стану збереження грошових коштів та цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства;

- перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні та ін.

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту грошових коштів, складає план і програму проведення аудиту та, відповідно до неї, розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку грошових коштів, зазначених у Наказі про облікову політику.

Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме – Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті, та залишки грошових коштів у касі на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний рахунок (за кожним рахунком у установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків. Всі ці суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

Аудит *грошових коштів (готівки)* у касі у касі в більшості випадків починається за спостереженням аудитора за інвентаризацією готівки у касі на початку проведення аудиту в цілому по підприємству.

Необхідно провести одночасну інвентаризацію в усіх касах, при цьому з'ясувати, чи допускаються внутрішні переміщення готівки між касами у тих випадках, коли кошти передбачено здавати безпосередньо через інкасаторів. У таких випадках можуть виникати зловживання з боку управлінського персоналу, а саме: крадіжки, тимчасове користування коштів тощо.

Аудитор повинен визначитись з лімітом каси, розрахованим і затвердженим підприємством. Наступним, аудитор повинен перевірити Касову книгу та Звіти касирів з метою з'ясування – чи не було перевищення ліміту каси за період, що перевіряється, та чи використовувались кошти за призначенням.

Аудитор, перевіряючи прибуткові та видаткові касові ордери, повинен звернути увагу як на заповнення всіх реквізитів, так і на виплату заробітної плати і коштів за разовими трудовими угодами, розрахунки з нештатними працівниками, видачу коштів під звіт на закупівлю матеріальних цінностей (тут обов'язково перевіряється наявність наказу керівника підприємства про те, кому можуть видаватися кошти під звіт) тощо.

Аудит грошових коштів на поточних рахунках у національній та іноземних валютах починається зі з'ясування – які рахунки і в яких банках має підприємство, при цьому аудитор повинен занести у робочі документи як номер рахунку, так і назву установи комерційного банку, в якому цей рахунок знаходиться та суму залишку на рахунку відповідно виписці на кінець звітнього періоду, за який проводиться аудит. Аудитор порівнює отриману інформацію із даними фінансової звітності, Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, Головною книгою, регістрами аналітичного та синтетичного обліку. У випадку виявлення відхилень він фіксує цю інформацію у робочих документах.

Аудитор перевіряє операції по суті з метою виявлення сумнівних операцій чи незаконного перерахування коштів у результаті зловживань, крадіжки управлінського персоналу. При виявленні таких зловживань після збору всіх необхідних доказів аудитор зобов'язаний відобразити виявлені зловживання у своїх робочих документах та повідомити керівництво підприємства.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці коштів на поточних розрахункових рахунках у іноземній валюті та відображенні цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а саме – курсових різниць, операцій з придбання та продажу іноземної валюти, своєчасно перерахування коштів за призначенням.

Аудит грошових коштів на інших рахунках в установі банку необхідно проводити, починаючи із виявлення рахунків, які має підприємство в установі банку, перевірка аналітичного обліку по рахунках, особливості організації обліку (рахунки і субрахунки за робочим планом рахунків, документообіг, регістри аналітичного та синтетичного обліку). При проведенні перевірки необхідно з'ясувати наявність договору з банком по тому чи іншому рахунку, які умови по депозитному рахунку, своєчасність зарахування на рахунок коштів, повернутих установою банку, правильність відображення у обліку зарахованих відсотків як суми фінансових доходів.

Аудиторська перевірка коштів у дорозі починається з вивчення кожної господарської операції з коштів у дорозі суцільним способом. При цьому, аудитор повинен з'ясувати причини виникнення кожної такої операції, перевірити правильність закриття за кожною.

Ці операції можуть виникати у момент здачі виручки у вечірню касу в останній день місяця, тому аудитор повинен перевірити, чи всі кошти зараховано на поточний рахунок, чи були випадки невідповідності сум, зданих через інкасатора та зарахованих на поточний рахунок, і як відображено в обліку такі розбіжності. Аудитор повинен перевірити правильність відображення операцій з придбання та продажу іноземної валюти, так як на підприємстві ці кошти не завжди правильно відображають на рахунках. Ці кошти також є коштами в дорозі.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку грошових коштів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів;
- складання первинних касових документів не в день руху готівки;
- відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;

- перевищення ліміту залишку готівки у касі або взагалі відсутності документу щодо встановлення ліміту;
- порушення встановленого порядку проведення інвентаризацій грошових коштів та документів;
- невідповідність сум у касових ордерах та у Звіті касира;
- видача готівки під звіт особам без повного звіту за попередній аванс;
- недостовірність підписів осіб, які отримали гроші;
- виплата готівки за фіктивними рахунками або документами;
- включення до платіжних документів підставних осіб;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Висновок: Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме – Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті, та залишки грошових коштів у касі на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний рахунок (за кожним рахунком у установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків. Всі ці суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

Загальний висновок: Основні засоби є основною складовою матеріально-технічної бази підприємств, а тому проведення аудиту даних активів - надзвичайно важливе і складне завдання.

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

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року).

Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме – Балансу (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті, та залишки грошових коштів у касі на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний рахунок (за кожним рахунком у установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків. Всі ці суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

5. Закріплення нових знань

Фронтальне опитування:

1. Охарактеризуйте методику аудиту основних фондів.

2. Назвіть типові та можливі порушення по операціях з обліку основних фондів.

3. Вкажіть джерела аудиторських доказів перевірки запасів.

4. В чому полягає завдання аудиту собівартості продукції.

5. Назвіть типові та можливі порушення по операціях з обліку грошових коштів.

Обговорюють помилки з викладачем.

6. Підсумки заняття

Закріпивши знання з нової теми, ми повинні в кінці заняття продовжити відповідь: Я знаю..., Я вмю..., Я нового дізнався..., Я попрацюю над....

Робимо підсумок сьогоднішнього заняття. Оголошення оцінок.

7. Домашнє завдання

Вивчити і опрацювати новий матеріал.

Законспектувати СРС: Аудит створення підприємств. Особливості аудита господарчих товариств. Аудит довірчих суспільств і інвестиційних фондів. Аудит підприємств з іноземними інвестиціями. Особливості аудита операцій, зв'язаних із приватизацією майна. Аудит припинення діяльності підприємств.

Література:

1. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с. [ст.563-564, 601-606].

Укладач : викладач, спеціаліст II категорії
Минич Ю.В.