

УДК 338.246.025.2(075.8)

Л.М. Полякова, В.Я. Жидоник
Національний університет “Львівська політехніка”

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

© Полякова Л.М., Жидоник В.Я., 2003

Розглянуто існуючі методики аудиту фінансової звітності. Актуальність цієї теми пов'язана з тим, що нові форми звітності, такі як “Звіт про рух грошових коштів” і “Звіт про власний капітал” введені недавно, тому бухгалтери не мають досвіду складання, а аудитори – відпрацьованих схем перевірки даних звітних форм. На основі проведеного розгляду розроблено модифіковану методику аудиту фінансової звітності.

In this article the existing techniques of audit of the financial reporting are considered. The urgency is related to new forms of the reporting, such as "The report on movement of money resources" and "The report on the own capital", which are entered recently, therefore bookkeepers have no experience of drawing up, and auditors of the fulfilled circuits of checking these forms of account. On the basis of that description, modified technique of audit of the financial reporting is developed.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розвиток економічної формації, необхідність інтеграції вітчизняної економічної системи у світовий простір потребують створення нових інституцій. Інститут аудиту в Україні почав розвиватись із становленням нових форм власності та його законодавчим закріпленням у Законі України “Про аудиторську діяльність”, а також у Національних нормативах аудиту. Ними було встановлено обов'язковість проведення аудиту фінансової звітності для певних категорій юридичних осіб. Це викликано тим, що фінансова звітність є основним джерелом інформації про результати діяльності підприємств для різноманітних користувачів. Отже, стає очевидним актуальність дослідження методик, згідно з якими проводиться аудит фінансової звітності, адже це визначає якість аудиторських висновків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Значного поширення здобули методики розроблені А.В. Єлісеєвим і М.В. Корягіним [1, с.153–180], Ф.Ф. Бутинцем [2, с.459–493], Г.М. Давидовим [3, с.109–200]. У результаті дослідження методик цих авторів було встановлено, що деякі моменти є спільними для всіх методик, зокрема всі автори погоджуються з тим, що:

– **метою** аудиту фінансової звітності є надання аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах стандартам, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів.

– **предметом** аудиту фінансової звітності є відображення у фінансовій звітності в усіх суттєвих аспектах реального фінансового становища, взаємозв'язку та несуперечності показників окремих форм звітності, відповідності фінансової звітності вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” та П(С)БО № 1–5; розкриття у звітності підприємства усіх суттєвих аспектів облікової політики.

– завданнями аудиту стану звітності є дослідження достовірності та відповідності записів звітності даним Головної книги та реєстрів аналітичного обліку, перевірка своєчасності подачі бухгалтерської звітності до відповідних державних органів, вивчення взаємоузгодженості показників звітності підприємства, порівняння даних річної фінансової звітності з даними квартальної і поточної фінансової звітності, оцінка можливості постійного функціонування підприємства, оцінка впливу подій, що відбулися, на фінансову звітність та їх відображення в звітності.

Всі автори пропонують під час перевірки фінансової звітності застосовувати прийоми документального контролю. Звітність при цьому підлягає перевірці за формою, аналітичній перевірці і перевірці за змістом. Особливості перевірки фінансової звітності, виходячи із вищевикладеного, наведено у табл. 1:

Таблиця 1

Особливості перевірки фінансової звітності

№ з/п	Назва прийому	Мета роботи	Зміст роботи
1	Перевірка за формою	Полягає у візуальній перевірці правильності записів всіх реквізитів звітності та виявленні самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявність підписів	Під час загального огляду звітних форм увага звертається на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства повинен відповідати видам діяльності, передбаченим Статутом. При необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії. Визначення виду діяльності підприємства є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності
2	Аналітична перевірка показників звітності	Виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності	У першу чергу слід перевірити відповідність вказаної в балансі величини статутного капіталу даним засновницьких документів, а також чи не прострочено погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу у засновників. Визначаються ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, де існує можливість шахрайства чи наявності помилок в обліку і звітності для цього підприємства є найімовірнішою. Залежно від цього виділяються ті операції та активи, які необхідно перевірити більш ретельно.
3	Перевірка за змістом	Встановлення достовірності показників звітності	Проводиться арифметична перевірка, тобто перевіряється узгодженість показників, відображених в різних формах бухгалтерської звітності, показників, відображених у формах бухгалтерської звітності та зведених реєстрах обліку, реєстрах обліку та зведених документах.

Незважаючи на деякі спільні загальні положення розглянутих методик, є певна специфіка дослідження кожної з форм фінансової звітності кожним автором.

Цілі статті. Цілями цієї статті є встановлення сильних та слабких сторін вищеперерахованих методик стосовно кожної форми звітності і розробка на їх основі удосконаленої методики аудиту фінансової звітності.

Методика аудиту балансу

Баланс є основною звітною формою, яка містить інформацію про фінансовий стан підприємства на певну дату, на цю форму користувачі звітності звертають особливу увагу, тому і методики аудиту балансу розроблені порівняно добре.

Так, колектив авторів під керівництвом А.В. Єлісеєва і М.В. Корягіна [1, с. 155–166] звертає особливу увагу на методологію формування вивчення активів і пасивів підприємства, а саме на відповідність П(С)БО таких статей як нематеріальні активи, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання.

Особливістю цієї методики є те, що в ній докладно розглянуто методичні аспекти формування статей активу балансу, чого раніше не пробував робити жоден авторський колектив. Однак слід зазначити, що ця методика не до кінця опрацьована, бо серед розділів пасиву докладно розглянуто лише зобов'язання підприємства, а цільове фінансування і майбутні доходи не розглядалися в принципі. Ще одним недоліком є відсутність конкретних процедур перевірки і посилань на джерела інформації.

Ф.Ф. Бутинець [3, с. 459–472], в свою чергу, пропонує аудитору при перевірці балансу діяти в такій послідовності:

- ◆ Перевірка наданого балансу на арифметичну точність: звірка величин валюти активу і валюти пасиву, перевірка правильності сум за окремими розділами і загалом за балансом.

- ◆ Зведення відповідності залишків за синтетичними рахунками у Головній книзі із даними відповідних статей балансу.

- ◆ Перевірка відповідності залишків за синтетичними рахунками і статтями балансу на початок звітного року залишкам на кінець минулого року.

- ◆ У разі зміни залишків внаслідок виправлення помилок минулих періодів – ретельна перевірка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін.

- ◆ Складання пробного балансу на кінець звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку.

- ◆ Визначення тимчасових та постійних різниць із податку на прибуток.

- ◆ Розрахунок відстрочених податкових активів або зобов'язань і порівняння розрахункових відстрочених податкових активів або зобов'язань з податку на прибуток з даними підприємства

Перевагою цієї методики є чітко викладений механізм технічної перевірки і розгляд питань, які виникають наслідок розбіжностей між податковим і фінансовим обліком, а також наведений перелік помилок, що виявляються аудитором найчастіше. Недоліком, на наш погляд, є відсутність посилань на ті документи, шлях яких бажано прослідкувати в процесі перевірки.

Суттєвим плюсом методики Г.М. Давидова [3, с. 114–124] є детальний огляд документів-підстав для здійснення господарських операцій, їх відображення у первинній документації та облікових регістрах з переліком необхідних процедур в кожному конкретному випадку.

Методика аудиту звіту про фінансові результати

Так, колектив авторів під керівництвом А.В. Єлісеєва і М.В. Корягіна [1, с.166–171] звертає особливу увагу на дотримання вимог П(С)БО 15 “Дохід”, 16 “Витрати”, 24 “Розрахунок прибуковості акцій” при визначенні сум доходів і витрат, а саме розкривається значення доходу, витрат, методику їх визначення:

Перевагою методики Ф.Ф. Бутинця [3, с. 472–481] є чітко викладений механізм технічної перевірки, а також наведений перелік помилок, що виявляються аудитором найчастіше. Позитивом є також розроблений порядок аудиторської перевірки, наведений у табличній формі з чітким вказанням синтетичних рахунків (записів у Головній книзі), облікових реєстрів і первинних документів, на основі яких і складається Звіт про фінансові результати.

Г.М. Давидов у своїй методиці [3, с. 124–128] здійснює детальний огляд документів-підстав для здійснення господарських операцій, їх відображення у первинній документації та облікових реєстрах з переліком необхідних процедур в кожному конкретному випадку.

Методики аудиту Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал

Як відомо, Звіт про рух грошових коштів і Звіт про власний капітал подаються лише у складі річної фінансової звітності і то не всіма суб'єктами господарської діяльності, тому очевидно, що в бухгалтерів досвід складання такої звітності найменший, крім того, в багатьох виникає нерозуміння мети подання таких звітів, але колектив авторів під керівництвом А.В. Єлісеєва і М.В. Корягіна [1, с.1 171–180] справедливо звертає особливу увагу на те, що Звіт про рух грошових коштів надає керівництву підприємства інформацію про результати діяльності за касовим методом, класифікацію руху коштів за видами діяльності і на взаємозв'язок даних Балансу, Звіту про фінансові результати і Звіту про рух грошових коштів. Автори пропонують звернути особливу увагу на класифікацію руху коштів від всіх видів діяльності.

Методика аудиту, розроблена під керівництвом Ф.Ф. Бутинця [3, с. 481–484], передбачає такі дії аудитора:

- ◆ Перевірка наданого звіту на арифметичну точність: різниця між грошовими коштами на початок і на кінець року повинна дорівнювати сумі грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

- ◆ Перевірка правильності класифікації статей звіту.

- ◆ Узгодження показників Звіту про рух грошових коштів з показниками інших форм фінансового звіту.

Щодо Звіту про власний капітал, то колектив авторів під керівництвом А.В. Єлісеєва [1, с. 172–180] звертає особливу увагу на основну мету перевірки Звіту – оцінку ефективності управління, визначення динаміки і перспективи економічних прав інвесторів, а також перевірки відповідності проведених у Звіті коригувань вимогам П(С)БО 6, але, на жаль, не пропонує порядку дій, які слід здійснити аудитором.

Методика аудиту, розроблена під керівництвом Ф.Ф. Бутинця [3, с.485–487], передбачає такі дії аудитора:

- ◆ Перевірка наданого звіту на арифметичну точність, зокрема перевірка балансовим методом.

Рекомендована методика аудиту фінансової звітності

Форма звітності	Критерії аудиту	Джерела інформації	Процедури аудиту
<p>Баланс</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Необоротні активи ◆ Оборотні активи ◆ Цільове фінансування ◆ Зобов'язання ◆ Доходи майбутніх періодів 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Реальність – зафіксовані операції дійсні і підтвержені даними документів ◆ Повнота – всі фактично здійснені операції записані без жодного пропуску ◆ Дозвіл – операції санкціоновані відповідно до політики фірми ◆ Точність – всі суми визначені належним чином ◆ Класифікація – відповідність кореспонденції плану рахунків та національним стандартам ◆ Облік – облік операцій повністю завершено ◆ Періодизація – операції записано у відповідному звітному періоді 	<p>Наказ про облікову політику, копії засновницьких документів, договори постачання продукції, накази про матеріальну відповідальність, рахунки-фактури, накладні, журнали по відповідних рахунках, Головна книга, фін. звітність</p>	<p>Перевірка: правильності оприбуткування активів у кількісному та якісному виразах, відповідності інформації з синтетичних та аналітичних рахунків даним первинної документації, наявності договорів, умов їх здійснення</p>
<p>Звіт про фінансові результати</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Виручка від реалізації ◆ Собівартість продукції ◆ Визначення прибутку ◆ Визначення витрат поелементно ◆ Розрахунок прибутковості акцій 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Точність – всі суми визначені належним чином ◆ Класифікація – відповідність кореспонденції плану рахунків та національним стандартам ◆ Облік – облік операцій повністю завершено ◆ Періодизація – операції записано у відповідному звітному періоді 	<p>Наказ про облікову політику, договори на постачання продукції, законодавчі акти, кошториси підприємства, клькюляції, рішення зборів акціонерів, рахунки-фактури, накладні, рекламації, роздроблювальні таблиці, реєстри аналітичного і синтетичного обліку, журнали по рахунках, Головна книга</p>	<p>Встановлення методу визначення виручки від реалізації, перевірка підрахунку даних реєстрів синтетичного обліку та їх відповідність звітним даним, перевірка розрахунку нарахованого податку до бюджету, перевірка розрахунку розподілу витрат між відвантаженою продукцією і залишком готової продукції на складі</p>
<p>Звіт про рух грошових коштів</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Визначення руху коштів від кожного виду діяльності ◆ Перевірка правильності врахування негрошових операцій 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Точність – всі суми визначені належним чином ◆ Класифікація – відповідність кореспонденції плану рахунків та національним стандартам ◆ Облік – облік операцій повністю завершено ◆ Періодизація – операції записано у відповідному звітному періоді 	<p>Наказ про призначення та матеріальну відповідальність касира, договір на банківське обслуговування, заяви на отримання кредитів, накази державних та судових органів, кошториси підприємства, журнали реєстрації платіжних доручень, журнали по рахунках 30,31 Головна книга</p>	<p>Перевірка повноти оприбуткування готівки, обґрунтованості витрачання, дотримання ліміту каси, правильності кореспонденції рахунків та відповідності первинних документів первинним документам, наявності стверджувальних документів на відкриття спеціальних рахунків та цільове використання коштів</p>
<p>Звіт про власний капітал</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Перевірка коригувань внаслідок подій після дати балансу ◆ Перевірка виконання норм П(С)БО 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Точність – всі суми визначені належним чином ◆ Класифікація – відповідність кореспонденції плану рахунків та національним стандартам ◆ Облік – облік операцій повністю завершено ◆ Періодизація – операції записано у відповідному звітному періоді 	<p>Наказ про облікову політику, засновницький договір, протоколи зборів засновників, статут, журнали по відповідних рахунках, Головна книга, Баланс, Звіт про фінансові результати</p>	<p>Перевірка стверджувальних документів на кожну операцію, повноти внесків учасників, порядку отримання і відчуження пайових внесків, дотримання вимог нормативних актів при проведенні переоцінок, уцінок і дооцінок</p>

◆ Перевірка достовірності статей Звіту про власний капітал (на підставі робочих документів за іншими розділами аудиту).

◆ Узгодження показників Звіту про власний капітал з показниками інших форм фінансового звіту.

Слід визнати, що в кожній методиці міститься інформація, яка може допомогти аудитору в роботі, однак жодна з них не є достатньо опрацьованою, щоб бути прийнятою за основу.

Основний матеріал дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Узагальнення результатів дослідження кожної з методик подано у табл. 2.

Висновки Отже, дослідження вищевказаних методик аудиту фінансової звітності, на нашу думку, дозволяє зробити такі висновки:

– незважаючи на певні недоліки, колективам авторів під керівництвом Ф.Ф. Бутинця, А.В. Єлісеєва, Г.М. Давидова вдалося розробити достатньо якісні методики аудиту балансу, які цілком можуть використовуватися аудитором в їх повсякденній роботі.

– серед методик аудиту Звіту про фінансові результати особливо виділяється глибиною опрацювання методика, розроблена під керівництвом Ф.Ф. Бутинця, тому її використання є найоптимальнішим для практикуючих аудиторів.

– методики аудиту Звіту про рух грошових коштів, запропоновані А.В. Єлісеєвим і Ф.Ф. Бутинцем, передбачають одні і ті ж дії в одній і тій же послідовності. Це пояснюється недостатньою розробкою методики аудиту цієї форми звітності, отже, тут є широке поле для діяльності науковців, причому як і в удосконаленні методу аудиту Звіту про рух грошових коштів, так і в розробці пропозицій щодо використання цієї звітної форми менеджментом підприємств. Щодо методик аудиту Звіту про власний капітал, то кожен автор пропонує певний порядок дій, але їх поки що не можна вважати цілісною методикою, яку б можна було прийняти за основу практикуючим аудиторам.

1. Загородній А.Г., Єлісеєв А.В., Корягін М.В. *Аудит. Теорія і практика.* – Львів, Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2003. – 362 с.
2. Бутинець Ф.Ф. *Аудит.* – Житомир, Видавництво ЖІТІ, 2003. – 738 с.
3. Давидов Г.М. *Аудит: Навч. посібник.* – К.: Знання, 2002. – 371 с.