

УДК 657.4

О.В. Шелковникова, доц., канд. екон .наук, Ю.В. Пузакова, студ. 4-го курсу
Кіровоградський національний технічний університет

Особливості оцінки ризику, збору доказів та виконання процедур у ході аудиту витрат

У статті висвітлено авторський підхід до оцінки аудиторського ризику, окреслено повний перелік джерел аудиторських доказів та процедур їх отримання, що складають основу загальної методики аудиту витрат підприємств. Обґрунтовано принципи формування результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки та порядок складання аудиторського висновку за результатами аудиту витрат підприємства.

аудиторський ризик, витрати підприємства, аудиторські докази, методика перевірки, процедури перевірки, аудиторський висновок

Загальна проблема полягає у відсутності науково обґрунтованих дієвих методик аудиторської перевірки об'єктів обліку. Важливою складовою зазначеної проблеми є відсутність специфічних підходів щодо оцінки аудиторського ризику, збору аудиторських доказів і виконання аудиторських процедур конкретних об'єктів обліку, серед яких чільне місце займають витрати промислових підприємств.

Як показує досвід, аудиторські фірми використовують власні розробки стосовно порядку перевірки витрат підприємства і жодна з них не враховує досвід своїх колег, бо його майже не викладено у економічних джерелах у тому вигляді, який необхідний для виконання ефективних аудиторських процедур. Результатом цього є збільшення не лише термінів перевірки, а і зниження якості та результативності такого аудиту. Кожну перевірку нового замовника аудиторі розпочинають з чистого аркушу, шляхом спроб і помилок.

Значний вклад у методичне забезпечення аудиту зробили автори [1-5]. Але, на нашу думку, більшість з перелічених праць або не містять взагалі, або містять недостатньо обґрунтовані підходи до оцінки ризиків, збору аудиторських доказів і виконання процедур, які мають бути здійснені у ході аудиту витрат. Крім того, взагалі не розроблено ґрунтовних принципів формування результатів аудиту в звіті за наслідками аудиторської перевірки та специфічного порядку складання аудиторського висновку за результатами аудиту витрат підприємства.

Отже, метою статті є розробка авторського підходу до оцінки аудиторських ризиків, висвітлення повного переліку джерел аудиторських доказів і процедур їх отримання, а також принципів формування результатів аудиту та порядку складання аудиторського висновку.

Практичне проведення аудиторських перевірок обліку витрат різних суб'єктів господарювання дає можливість узагальнити фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку. Таким чином, на наш погляд, оцінювати аудиторський ризик більш доцільно у трьох напрямках.

По-перше, ризик відхилень в умовах ручної обробки інформації:

- обмежена кількість працівників, які ведуть облік та здійснюють контрольні функції витрат підприємства;
- низька кваліфікація обліковців, що займаються об'єктом – витрати підприємства;

- відсутність системи внутрішнього контролю або її недосконала організація;

- перенесення значних обсягів даних з первинних документів до аналітичного та синтетичного обліку, а також з головної книги до фінансової звітності без використання автоматичних та автоматизованих засобів.

По-друге, ризик відхилень в умовах автоматизованої обробки інформації:

- відсутність поділу функцій при комп'ютерній обробці інформації про витрати (один працівник, як веде облік декількох об'єктів, так і виконує контрольні функції по відношенню до них);

- можливість легкого несанкціонованого доступу або зміни облікової інформації про витрати в єдиній базі даних;

- подання обліково-аналітичної інформації у форматі великої бази даних може призвести до перекручень або втрати фрагментів даних.

По-третє, ризик відхилень в умовах ручної й автоматизованої обробки інформації:

- відсутність на підприємстві або недостатнє поновлення нормативно-правової бази, періодичних видань та участі у семінарах щодо змін у законодавстві;

- відсутність затверджених норм витрачання товарно-матеріальних цінностей;

- не ведення рахунків класу 8 при відсутності будь-яких реєстрів формування витрат за елементами;

- відсутність наказу про облікову політику й організацію системи внутрішнього контролю;

- застосування податкового законодавства до порядку формування витрат у бухгалтерському обліку.

Результати практичного проведення аудиту обліку витрат дозволяють нам узагальнити та висвітити джерела доказів за наступним угрупованнями:

- первинні документи: лімітно-заборні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти вибуття МШП (форма №МШ-4), акт на списання інструментів (форма №МШ-5), особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-6), акт-вимога на заміну матеріалів (форма №М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), картка складського обліку матеріалів (форма №М-12), накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма №М-20), акт про витрату давальницьких матеріалів (форма №М-23), інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей (форма №М-21), листок обліку простоїв (форма №П-16), накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати (форма №П-55 та П-56), подорожній лист вантажного автомобіля (форма №2), подорожній лист службового легкового автомобіля (форма №3), товарно-транспортна накладна (форма №1-ТН), рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) (форма №ЕСМ-4), рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (форма №ЕСМ-3), подорожній лист будівельної машини (форма №ЕСМ-2), акти інвентаризації (форма №інв-4, інв-5, інв-6, інв-8, інв-9, інв-10, інв-11, бухгалтерські довідки;

- аналітичні документи: відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-7), матеріальний звіт (форма №М-19), розрахунково-платіжна відомість (форма №П-49), розрахункова відомість (форма №П-51), журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (форма №ЕСМ-6), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;

- синтетичні документи: журнал 5 або 5А (затверджено наказом Мінфін України від 29.12.2000р. №356);

- головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати»;

- баланс (форма №1) в частині незавершеного виробництва (рядочок 120);

- звіт про фінансові результати (форма №2), а саме рядочки 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», 070 «Адміністративні витрати», 080 «Витрати на збут», 090 «Інші операційні витрати», 140 «Фінансові витрати», 150 «Втрати від участі в капіталі», 160 «Інші витрати», 180 «Податок на прибуток від звичайної діяльності», 205 «Надзвичайні витрати», 230 «Матеріальні витрати», 240 «Витрати на оплату праці», 250 «Відрахування на соціальні заходи», 260 «Амортизація», 270 «Інші операційні витрати»;

- акти перевірки інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів, працівників контрольно-ревізійного управління, податківців);

- накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

При визначенні достатності аудиторських доказів аудитор повинен враховувати наступні фактори:

- наявність можливості співставлення висновків, зроблених в результаті використання доказів, отриманих з різних джерел;

- аудиторські докази, отримані в письмовій формі, є більш доказовими, ніж отримані в усній формі;

- зовнішні докази є більш доказовими ніж внутрішні, за умови неефективної системи обліку і контролю.

Якщо при проведенні аудиту непередставлені необхідні документи в повному обсязі або достатні аудиторські докази щодо певних операцій аудитором незібрані, аудитор повинен відобразити це у звіті, у зв'язку з чим повинно бути розглянуте питання про надання аудиторського висновку, який відрізняється від безумовно-позитивного.

Щоб зібрати наведені вище аудиторські докази треба виконати наступні процедури перевірки обліку витрат:

- вивчення бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку витрат;
- дослідження документів первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат;

- визначення наявності незавершеного виробництва та його стадії.

Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх виду і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю. Процедура спостереження за відображенням у обліку витрат полягає у стеженні за процесом, який виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком прямих витрат працівниками компанії або за виконанням процедур контролю формування елементів витрат. Процедура запиту стосовно обліку витрат - це звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різними: від дійсних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази. Наприклад, запит до матеріально відповідальної особи стосовно обсягу витрачання конкретної сировини на виробництво одиниці продукції, який підтвердить інформацію у виробничому звіті. Процедура підтвердження застосовується для отримання інформації про реальність

залишків на рахунках обліку витрат. Якщо з будь-яких причин, а саме: обмеженість у часі аудиторської перевірки, відмова керівництва підприємства, що перевіряється, дана процедура не використовується, про це обов'язково повинно бути згадано в звіті за наслідками аудиторської перевірки. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записках. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження витрат сторонніх організацій через контакт із контрагентами підприємства. Процедура обчислення полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів стосовно обліку витрат і реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків. Аналітичні процедури аудиту витрат полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, зокрема підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, або відхиляються від очікуваних показників. Наприклад, аналіз даних головної книги у частини елементів витрат і даних форми 2 (звіту про фінансові результати), а саме рядочків 230-270.

Виконання вищенаведених процедур дає можливість сформувати робочі документи аудитора стосовно перевірки обліку витрат, що є основою для формування звіту за наслідками аудиторської перевірки. При цьому, на нашу думку, такий документ обов'язково має будуватися за чітко встановленими правилами, а саме:

- у вступній частині вказують місце і дату складання звіту, назву аудиторської фірми та її адресу, номер і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарти) бухгалтерського обліку, стандарти аудиту, якими керувався аудитор.

- в аналітичній частині аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, способів перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

Крім того, у звіті за наслідками аудиторської перевірки повинна в обов'язковому порядку міститися наступна інформація:

- період часу, до якого відноситься документація підприємства, яка була перевірена в ході аудиту;
- вказівка про те, які бухгалтерські документи були перевірені суцільним методом, а які - вибірково, та на підставі яких принципів здійснювалася аудиторська вибірка;
- перелік зауважень, недоліків. При цьому в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які з наведених зауважень є суттєвими, а які - ні.

Звіт за наслідками аудиторської перевірки обліку витрат має містити чотири розділи:

- перевірка елементів облікової політики в частині витрат та порядку їх дотримання;
- перевірка системи обліку витрат за складом витрат суб'єкту господарювання;
- перевірка записів у первинних документах, облікових реєстрах і звітності;
- перевірка інформації про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах попередніх ревізій, перевірок.

У звіті за наслідками аудиторської перевірки результати аудиту групуються за напрямками:

- господарські операції з обліку витрат, які відображені у відповідності з діючим законодавством та внутрішніми вимогами підприємства;

- господарські операції з обліку витрат, які мають суперечливий характер (з точки зору аудитора, підприємства, законодавства);
- господарські операції з обліку витрат, які відображені невірно та з порушенням чинних вимог.

За результатами перевірки витрат підприємства надаються наступні висновки:

Безумовно-позитивний висновок у разі, коли на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав достатньо вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту витрат підприємства;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану обліку витрат;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації про витрати;
- фінансову документацію у частині витрат підприємства складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних відносно витрат, які не містять протиріч;
- форма звітності у частині відображення витрат є відповідною.

Аудитор у безумовно-позитивному висновку зазначає, що:

- облік витрат відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;
- первинна інформація стосовно витрат належно відображається обліковцями підприємства;
- залишки й обороти за витратними рахунками дають достовірне та дійсне уявлення про стан речей на підприємстві;
- звітна інформація про витрати достовірно відображає їх розмір;
- первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність стосовно витрат підприємства відповідає вимогам законодавства.

У разі існування певних причин, за яких аудитор не може видати безумовно-позитивного висновку, розглядаються такі причини, що дають можливість визначити конкретний вид підсумкового документу в певній ситуації.

Причини невпевненості:

- обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може отримати всю потрібну інформацію і пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку витрат), не має можливості виконати всі обов'язкові аудиторські процедури (через обмеження у часі);
- ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо ситуації (спірна ситуація у обліку витрат, багатоваріантність управлінського або технологічного рішення).

Причини незгоди:

- неприйнятність системи або способів обліку витрат;
- розходження у судженнях щодо відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку витрат;
- незгода з повнотою та способом відображення фактів у обліку витрат і звітності;
- невідповідність здійснення або оформлення операцій з обліку витрат законодавству й іншим вимогам.

Аудитор у умовно-позитивному висновку зазначає, що:

- облік витрат не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням, проте така невідповідність має обмежений вплив на стан обліку взагалі;
- первинна інформація стосовно витрат неналежно відображається обліковцями підприємства, хоча таке відображення суттєво не перекручує загальну оцінку системи обліку витрат;
- звітна інформація про витрати недостовірно відображає їх розмір, але має незначний рівень відхилення, тому не є суттєвим з точки зору користувачів інформації про облік витрат.

При складанні негативного висновку за результатами перевірки обліку витрат аудитор використовує формулювання:

- облік витрат не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;
- первинна інформація стосовно витрат неналежно відображається обліковцями підприємства;
- залишки й обороти за витратними рахунками не дають достовірного та дійсного уявлення про стан речей на підприємстві;
- звітна інформація про витрати недостовірно відображає їх розмір;
- первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність стосовно витрат підприємства не відповідає вимогам законодавства.

Якщо аудитор відмовляється від видачі висновку, він вказує на неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про стан справ на підприємстві, що перевіряється.

Таким чином, у статті запропоновано авторський підхід до оцінки аудиторського ризику у комп'ютерному середовищі та за його межами з урахуванням специфіки обліку витрат промислового підприємства. Крім того, узагальнено за результатами практичного аудиту повний перелік аудиторських доказів необхідних для формування повноцінної підсумкової документації, а також обґрунтовано необхідні процедури збору вказаних доказів. Також розроблено принципи відображення результатів аудиту витрат у звіті і порядок визначення виду аудиторського висновку.

Наукову новизну мають пропозиції щодо оцінки аудиторського ризику, а також підходу до формування підсумкової документації аудитора, що перевіряє витрати промислового підприємства. Подальші дослідження доцільно вести у напрямі розробки процедур аудиту інших об'єктів обліку, що мають базуватися на загальному підході, який запропоновано у даній статті.

Список літератури

1. Андреев В.Д. Практический аудит: Справ.пособие. – М.: Экономика, 1994. – 366с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672с.
3. Жила В.Г. Ревізія і аудит: Навч. посіб. – К.: МАУП, 1998. – 96с.
4. Загородній А.Г. та ін. Аудит: теорія і практика: Навчальний посібник / Загородній А.Г. та ін. – 2-е вид., перероб. і доп. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 456с.
5. Кузьмінський А.Н. и др. Аудит: Практ. Пособие. – К.: Учет-информ, 1996. - 283с.

Е. Шелковникова, В. Пузакова

Особенности оценки риска, сбора доказательств и выполнение процедур в ходе аудита затрат

В статье отражен авторский подход к оценке аудиторского риска, очерчен полный перечень источников аудиторских доказательств и процедур их получения, что составляют основу общей

методики аудита расходов предприятий. Обоснованы принципы формирования результатов аудита в письменном отчете по результатам аудиторской проверки и порядок составления аудиторского заключения по результатам аудита расходов предприятия.

H. Shelcovnicova, J. Pouzacova

Feature of estimation of risk, assembly of proofs and implementation of procedures during the audit of charges

In article the author approach is reflected to estimation of public accountant risk, a complete list is outlined of sources of public accountant proofs and procedure of their receipt, that make a basis of general method of audit of charges of enterprises. Grounded principles of forming of results of audit in the writing report on results public accountant verification and order of drafting of public accountant conclusion as a result of audit of charges of enterprise.

Одержано 27.11.09

УДК 336.123

В.О. Шпильова

Європейський університет фінансів, інформаційних систем, менеджменту і бізнесу

Сутність, типологія регіонів та особливості управління регіональним розвитком в умовах глобалізації

Дана стаття присвячена дослідженню і обґрунтуванню теоретичних підходів до визначення сутності і змісту поняття «регіон». Автором визначено, що найбільш раціональною в сучасних умовах господарювання є точка зору, яка визначає регіон як багатофункціональну і багатоаспектну систему, що саморозвивається, суб'єктно-об'єктна сутність якої дозволяє розглядати регіон в різних парадигмах: регіон – соціум, регіон – квазідержавна, регіон – квазікорпорація і регіон – в системі ринкових відносин. Обґрунтовано необхідність врахування регіональної специфіки у процесі управління соціально-економічним розвитком регіону.

регіони, конкуренція, інвестиції, ресурси, типологія регіонів

Інтеграція України в світову економічну спільноту супроводжується як появою додаткових зовнішніх джерел економічного розвитку, так і формуванням нових загроз. У сучасних умовах регіони не захищені від негативних наслідків міжнародної конкуренції і вимушені в значній мірі враховувати тенденції світової економіки, можливості загострення міжрегіональної і міжнародної конкуренції за залучення інвестицій і розміщення виробництв на своїй території. Ця обставина актуалізує необхідність розробки стратегій регіонального розвитку на основі нових технологій регіонального управління, виходячи з наявних в кожному регіоні конкурентних переваг, що відображають його специфіку та враховують основні тенденції і проблеми світового розвитку.

Теоретичні та прикладні аспекти комплексної проблеми управління регіональним розвитком знайшли відображення в численних працях провідних науковців-сучасників. Дослідженню сутності, типології та видової класифікації регіонів та особливостям їх розвитку на теренах України приділили значну увагу С. І. Бандур,