

АУДИТ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*О.А. Скорба, канд. екон. наук,
Українська академія банківської справи*

Перехід України до ринкових відносин зумовлює необхідність створення незалежного інституту національного економічного контролю – аудиту. Його основна мета – забезпечення контролю достовірності інформації, відображеної у бухгалтерській та податковій звітності.

Значна частина аудиторських перевірок відбувається з ініціативи суб'єктів господарювання, що мають потребу в послугах аудиту. У зв'язку з цим проводяться тематичні та вибіркові аудиторські перевірки найактуальніших питань підприємницької діяльності. Будь-яка підприємницька діяльність неможлива без якісно налагодженого бухгалтерського обліку.

Організацію бухгалтерського обліку в Україні регулюють наступні нормативно-правові акти:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.07.99 № 996-XIV.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.
4. Про примітки до річної звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302.
5. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356.
6. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001.

Аудит починається з перевірки організації обліку на підприємстві. З цієї точки зору на підприємстві обов'язковим є наявність наказу керівника “Про облікову політику на підприємстві”. Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання і надання фінансової звітності підприємства.

Згідно з цим законом визначені наступні принципи: обачності; автономності; безперервності; періодичності; повного висвітлення; нарахування і відповідності доходів і витрат; переважання суті над формою; історичної (фактичної) собівартості; єдиного грошового виміру.

Методи, які застосовуються при складанні фінансової звітності визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку:

- метод нарахування амортизації основних засобів П(С)БО 7;
- метод нарахування амортизації нематеріальних активів П(С)БО 8;
- метод списання запасів при їхньому вибутті П(С)БО 9;
- метод нарахування резерву сумнівних боргів П(С)БО 10;

- метод визначення доходу від надання послуг П(С)БО 15.

На даний час підприємство може самостійно обирати, хто здійснюватиме бухгалтерський облік його господарської діяльності. Але існуюче законодавство передбачає кілька варіантів: штатний бухгалтер; бухгалтерська служба під керівництвом головного бухгалтера; власник підприємства чи його керівник; централізована бухгалтерія; аудиторська фірма; приватний підприємець – фахівець з бухгалтерського обліку.

Для оперативного вирішення питань, пов'язаних з використанням та обліком нематеріальних активів та запасів на підприємстві, повинна бути створена постійно діюча інвентаризаційна комісія.

Також необхідним елементом системи бухгалтерського обліку на підприємстві є робочий план рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрований у Міністерстві юстиції 21.12.99. Підприємствам дозволяється для обліку специфічних господарських операцій використовувати додаткові субрахунки зі збереженням номерів рахунків діючого плану. Усі застосовані субрахунки повинні бути затверджені наказом по підприємству. Затверджений робочий план рахунків не може змінюватися протягом року. Відступ від нього є порушенням законодавства про ведення бухгалтерського обліку.

Програма аудиту системи бухгалтерського обліку повинна передбачати: вивчення структури облікових підрозділів та розподілу обов'язків; вивчення системи внутрішнього контролю з облікових питань; перевірку відповідності обраної облікової політики діючим нормативним документам; перевірку незмінності або обґрунтованості змін облікової політики протягом звітного періоду; перевірку відповідності вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

У процесі виконання програми аудиту, відповідно до міжнародних стандартів аудиту, співробітники аудиторської фірми (аудитори) систематизують інформацію, результати вивчення якої систематизуються в робочих документах (табл. 1, 2) [4]. Відповідь формується на підставі джерел інформації, зазначених у програмі. Правильна відповідь відзначається в тесті умовним знаком. У примітках фіксується посилання на документ. Якщо використовується документ, складений аудитором при аудиті інших розділів, то досить вказати його шифр. Якщо документ формується вперше, то він додається до самого тесту. У випадках, коли використовуються документи підприємства чи третіх осіб, до тесту повинні додаватися їхні копії.

Запропонована методика документування відповідає вимогам міжнародних стандартів аудиту щодо документування аудиторської діяльності. Вона дає змогу проводити аудит системи бухгалтерського обліку з урахуванням процесу реформування бухгалтерського обліку в банках, на підприємствах різних форм власності і галузей діяльності.

Таблиця 1

Програма аудиту системи бухгалтерського обліку

№ пор.	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Примітка
1	Вивчення структури облікових підрозділів та розподілу обов'язків		
2	Вивчення системи внутрішньогосподарського контролю		
3	Перевірка відповідності обраної облікової політики на підприємстві діючим нормативним документам		
4	Перевірка незмінності або обґрунтованості змін облікової політики протягом звітного року		
5	Перевірка відповідності бухгалтерського обліку вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку		
6	Вивчення робочого плану рахунків		
7	Складання переліку нестандартних бухгалтерських записів		
8	Складання переліку помилкових бухгалтерських записів		
9	Перевірка облікових реєстрів та Головної книги на математичну точність		
10	Опис системи бухгалтерського обліку та недоліків у ній		

Таблиця 2

Анкета вивчення облікової політики

№ пор.	Питання, яке перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Сфера застосування	Порушення та їх вплив на достовірність звітності
1	Наявність наказу про облікову політику	1		
2	Метод оцінки, що застосовується при вибутті запасів:			
	ідентифікованої собівартості			
	середньозваженої собівартості	29	крім торгівлі	
	ФІФО	-	-	
	ЛІФО	-	-	
	нормативних розходів	-	-	
3	ціни продажу	35	їдальня, торгівля	
	Визначення одиниці запасів:			
	найменування	27	у бух. обл.	
	однорідна група	-	-	
4	інше	-	-	
	Метод визначення суми резерву сумнівних боргів:			
	за класифікацією дебіторської заборгованості	43	у бух. обл.	

№ пор.	Питання, яке перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Сфера застосування	Порушення та їх вплив на достовірність звітності
	за платоспроможністю окремих дебіторів	-	-	
5	Метод амортизації основних засобів:			
	прямолінійний	13	у бух. обл.	
	зменшення залишкової вартості	-	-	
	прискореного зменшення залишкової вартості	-	-	
	кумулятивний	-	-	
	виробничий	-	-	
	згідно з податковим законодавством	-		
6	Вартісна межа між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	7	у бух. обл.	
7	Метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів:			
	прямолінійний	-	-	
	виробничий	-	-	
	згідно з податковим законодавством	-	-	
	50 % – 50 %	-	-	
	100 %	24	у бух. обл.	
8	Метод нарахування амортизації нематеріальних активів:			
	прямолінійний	19	у бух. обл.	
	зменшення залишкової вартості	-	-	
	прискореного зменшення залишкової вартості	-	-	
	кумулятивний	-	-	
	виробничий	-	-	
	згідно з податковим законодавством	-	-	
9	Метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:			
	вивчення виконаних робіт	-	-	
	питомої ваги обсягу виконаних послуг у загальному обсягу послуг	-	-	
	питомої ваги обсягу здійснених витрат у загальному обсягу витрат	-	-	
	рівномірного нарахування	-	-	
10	Наявність та порядок формування резервів для	-	-	Завищено величину власного

№ пор.	Питання, яке перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Сфера застосування	Порушення та їх вплив на достовірність звітності
	забезпечення майбутніх витрат платежів			капіталу, занижено операційні витрати
11	Метод відображення фінансових інвестицій:			
	за методом участі у капіталі	-	-	
	за справедливою вартістю	26	у бух. обл.	
	за собівартістю	-	-	
12	Визначена мета суттєвості	-	-	
13	Наявність змін у обліковій політиці у періоді, що перевіряється	-	-	

Список літератури

1. Закон України “Про аудиторську діяльність” (з наступними змінами і доповненнями) // Галицькі контракти. – 1993. – № 23.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 9. – С. 3-8.
3. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ “Парітет-інформ”, 2003. – 712 с.
4. Аудит: Методика документування / За заг. ред. академіка АЕНУ, д-ра екон. наук, проф. І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. – 457 с.
5. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 363 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

Скорба, О.А. Аудит системи бухгалтерського обліку [Текст] / О.А. Скорба // // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць. – Суми: УАБС НБУ, 2004. – Т. 10. - С. 112-117.