

## АУДИТ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

*Визначено особливості методики аудиту звіту про рух грошових коштів з розкриттям  
запропонованої методики аудиту звіту про рух грошових коштів, що базується на  
методах формування вказаного звіту*

**Постановка проблеми.** Розробка чіткої, ефективно, всеохоплюючої методики проведення аудиту є найголовнішим завданням аудиту в цілому, від неї залежить результат якого прагне досягти будь-який аудитор – висловлення неупередженої думки щодо достовірності звітності підприємства-замовника, тобто надання оцінки правильності складання звітності за встановленими формами та відповідності чинному законодавству України. Думка аудитора про достовірність або недостовірність бухгалтерської звітності повинна базуватися на отриманій в ході аудиту інформації.

Методика аудиту звіту про рух грошових коштів є проблемою, що недостатньо досліджена. Це пов'язано, насамперед, з тим, що кожний аудитор-практик по-різному підходить до поставлених перед ним завдань, що передбачає використання різних методів, прийомів, способів при перевірці фінансової звітності. Отже, чіткі вимоги щодо застосування тих чи інших процедур в аудиті відсутні.

Ще однією проблемою при перевірці звіту про рух грошових коштів на предмет достовірності сформованих показників є проблема обов'язкового застосування непрямого методу при формуванні розділу про рух грошових коштів від операційної діяльності. Використання даного методу заповнення звіту вимагає створення чітко налаштованої системи формування аналітичних даних про операції з грошовими коштами; даний факт ускладнює процес здійснення аудиту звіту про рух грошових коштів та відповідно вимагає від аудитора копіткої роботи для формування робочих матеріалів з перевірки показників сформованих бухгалтером на основі детальної інформації за рядом рахунків.

**Аналіз останніх досліджень.** Звіт про рух грошових коштів викликає найбільше суперечливих питань щодо методики заповнення певних статей звіту про рух грошових коштів. Дослідження тематичних публікацій в наукових періодичних виданнях показують, що найбільше уваги приділено методиці складання звіту порівняно з іншими формами фінансової звітності. Так, дослідженням проблеми методики заповнення та джерел інформації статей звіту займалися такі провідні вчені-теоретики та практики як Бочарова Г., Бондарьова О., Папіріна О., Нікулін О., Фурсов О., Терещенко С., Корягін М., Височан О., Голов С., Свідерський Д., Буфатіна І., Калюга Є. та багато інших.

Тому питання методики аудиту звіту про рух грошових коштів, за допомогою якої можуть бути виявлені відхилення у показниках і встановлені помилки (випадкові чи навмисні) при складанні звіту, залишається досить актуальним, оскільки вимагає досить копіткого підходу до її розробки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що проблемам методики аудиту звіту про рух грошових коштів приділяють мало уваги як в періодичних, так і в науково-практичних виданнях. Слід відмітити, що С.Л. Береза, М.Д. Білик, Ф.Ф. Бутинець, О. Височан, М. Гайдай, Г.М. Давидов, Г. Загородній, М. Корягін, Л.П. Кулаковська, Н.І. Петренко, О.А. Петрик, А.Ю. Радченко, С.В. Чорна, М.М. Шигун, приділили в своїх працях достатню увагу питанню методики аудиту та необхідності застосування тих чи інших процедур під час його проведення, що дає можливість більш детально дослідити різні аспекти методики аудиту звіту про рух грошових коштів. Питання організації та методики проведення аудиту також були досліджені та висвітлені в працях зарубіжних вчених, зокрема – Е.А. Аренсом, Л. Бернстайном, Т.Р. Карліном, Дж.К. Лоббеком та іншими. Однак більшість праць містить типову інформацію щодо змісту рядків звіту, цитуючи Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух

грошових коштів”, Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 “Звіт про рух грошових коштів”.

**Метою дослідження** є розробка методики аудиту звіту про рух грошових коштів за формою № 3, що складається в Україні, з урахуванням прямого та непрямого методів його складання.

**Викладення основного матеріалу.** Терміном “методика” позначається технологічний аспект методу в значенні точного і суворого дотримання певної послідовності конкретних дій. Метод – це певна цілісна діяльність, що складається з множини дій, при цьому методика – це знання конкретних операцій, на які розкладаються дії [1, с. 83]. У відомому змісті термін “методика” близький до значення математичного терміну “алгоритм”. Алгоритм – це система операцій, які здійснюються за суворо визначеними правилами для вирішення відповідних завдань [1, с. 80].

Метод буде тільки тоді науково виправданий, коли його “технологія” буде відображатиме закономірності об'єктів, залучених до сфери практичної життєдіяльності людей і які стали об'єктами зацікавленості в них особи [1, с. 82].

Методи – це втілення єдності суб'єкта пізнання з врахуванням того, що в будь-якому вигляді людської інструментальної діяльності одночасно змінюються об'єкти, розкриваючи свої властивості, і суб'єкти, збагачуючись новими знаннями про предметний світ [2, с. 80]. “... в ... абстрактному змісті, а не лише в науковому, про метод можна говорити двояко, а саме – (1) як про сукупність способів дій з досягнення поставленої мети і (2) як про сукупність інструментів” [2, с. 82].

Слід урахувати, що лише науковим знанням властива об'єктивна істинність та логічна обґрунтованість. Саме для одержання таких знань залучається аудитор. Здобуття таких знань відбувається у процесі наукового пізнання, що ґрунтується на логіці. Вона забезпечує істинність думки за змістом та логічну правильність судження. Основою цих процесів є поняття, призначені відобразити сутність певної галузі знань. У результаті такої послідовності дій можливим є одержання умовиводу, а в діяльності аудитора – висновку щодо досліджувань питань.

Поняття методики означає сукупність процедур із застосуванням тих чи інших методів пізнання, які передбачають використання різних способів або прийомів контролю.

Методика аудиту звіту про рух грошових коштів визначена методами формування самої звітної форми.

Методика аудиту звіту про рух грошових коштів повинна бути покликана вирішувати наступні завдання:

- перевірка дотримання підприємством-клієнтом форми звіту про рух грошових коштів і вимог щодо його складання;
- перевірка наданого звіту про рух грошових коштів на арифметичну точність;
- перевірка узгодженості показників звіту про рух грошових коштів з показниками інших форм фінансової звітності;
- перевірка правильності класифікації статей звіту про рух грошових коштів;
- перевірка правильності визначення чистого руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- підтвердження загальної суми руху грошових коштів за звітний період за трьома видами діяльності;
- встановлення того, що внутрішні зміни в складі грошових коштів (отримання коштів у касу з банку, повернення готівки на банківський рахунок) не включено до звіту;

– визначення, чи у звіті не відображено так звані негрошові операції (бартерні операції, придбання основних засобів на умовах фінансового лізингу, перетворення зобов'язань на капітал тощо);

– перевірка достовірності та відповідності показників звіту про рух грошових коштів даним Головної книги, регістрам синтетичного та аналітичного обліку, первинним документам;

– переконання за правильністю визначення впливу зміни валютних курсів на залишок коштів;

– перевірка ведення поточного бухгалтерського обліку грошових коштів, правильність складання облікових регістрів синтетичного й аналітичного обліку;

– переконання у правильності переведення грошових коштів з іноземної валюти у національну.

Аналіз показав, що особливість складання звіту про рух грошових коштів (ф. № 3), яка полягає у її формуванні двома методами, обумовлює виділення двох складових в методиці аудиту звіту про рух грошових коштів. Перша сукупність прийомів контролю застосовується для контролю показників першого розділу ф. № 3 – “Рух коштів у результаті операційної діяльності”, а друга сукупність – для другого та третього розділів: “Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності” та “Рух коштів у результаті фінансової діяльності”.

При цьому в межах для обох складових спільним є застосування суцільного способу контролю показників.

Дослідники питань, пов'язаних з аудитом звіту про рух грошових коштів, вказують, що в процесі аудиту звіту можуть використовуватися різні специфічні прийоми та способи аудиту: спостереження, опитування, анкетування, запит, порівняння, тестування, вибіркова документальна перевірка, аналіз, узагальнення.

Правильно визначені та обрані прийоми і способи складають ефективну, всеохоплюючу методику проведення аудиту.

Під методикою аудиту слід розуміти вміння фахівця застосовувати в кожному конкретному випадку процедури, способи та прийоми дослідження документів, записів і господарських операцій, розроблені наукою. Вказаний методичний інструментарій необхідний для забезпечення оперативної обробки інформації, що є базою аудиту звіту про рух грошових коштів, а також обґрунтованих результатів дослідження.

До загальних джерел інформації, на основі яких здійснюється аудит звіту про рух грошових коштів, належать: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності, Головна книга, первинні документи за касовими та банківськими операціями з грошовими коштами, облікові регістри поточного обліку операцій з грошовими коштами (відомості, книги); банківські виписки; договори, контракти, угоди, на підставі яких виконувалися платежі (надходження) грошових коштів; матеріали інвентаризації каси; відповіді на запит у банк, до постачальників, покупців, страхових компаній з підтвердження здійснених платежів грошовими коштами; робочі документи внутрішнього аудитора; інформація, отримана від керівництва підприємства-клієнта; дані із зовнішніх джерел про валютні курси тощо.

Розглянемо детально джерела інформації та показники, які аудитор може використати для перевірки статей звіту про рух грошових коштів (табл. 1).

Таблиця 1. Використання показників фінансової звітності при складанні звіту про рух грошових коштів

Форма звітності	Номер рядку	Назва показника
Баланс	230	Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті
	240	Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті
	520	Векселі видані
	530	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги
	540	Поточні зобов'язання за розрахунками з одержаними авансами
	550	Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом
	560	Поточні зобов'язання за розрахунками з позабюджетних платежів
	570	Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування
	580	Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці
	590	Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками
	600	Поточні зобов'язання за розрахунками із внутрішніх розрахунків
	610	Інші поточні зобов'язання
	630	Доходи майбутніх періодів
Звіт про фінансові результати	060	Інші операційні доходи
	090	Інші операційні витрати
	110	Дохід від участі в капіталі
	120	Інші фінансові доходи
	130	Інші доходи
	150	Втрати від участі в капіталі
	160	Інші витрати
	170	Прибуток
	175	Збиток
	260	Амортизація

Обсяг інформації, наведеної в табл. 1, досить незначний. Вся інші необхідна інформація формується аудитором на основі існуючих розрізів аналітичного обліку, якщо такі є на підприємстві, або ж самостійно здійснюють розподіл необхідних первинних документів за певними напрямками використання/надходження грошових

коштів. Тобто звіт про рух грошових коштів є аналітичним звітом, що є обумовлене базування його показників на аналітичній інформації.

Комплексна методика аудиту звіту про рух грошових коштів, яка забезпечує логічну детальну перевірку даного звіту, представлено на рис. 1.

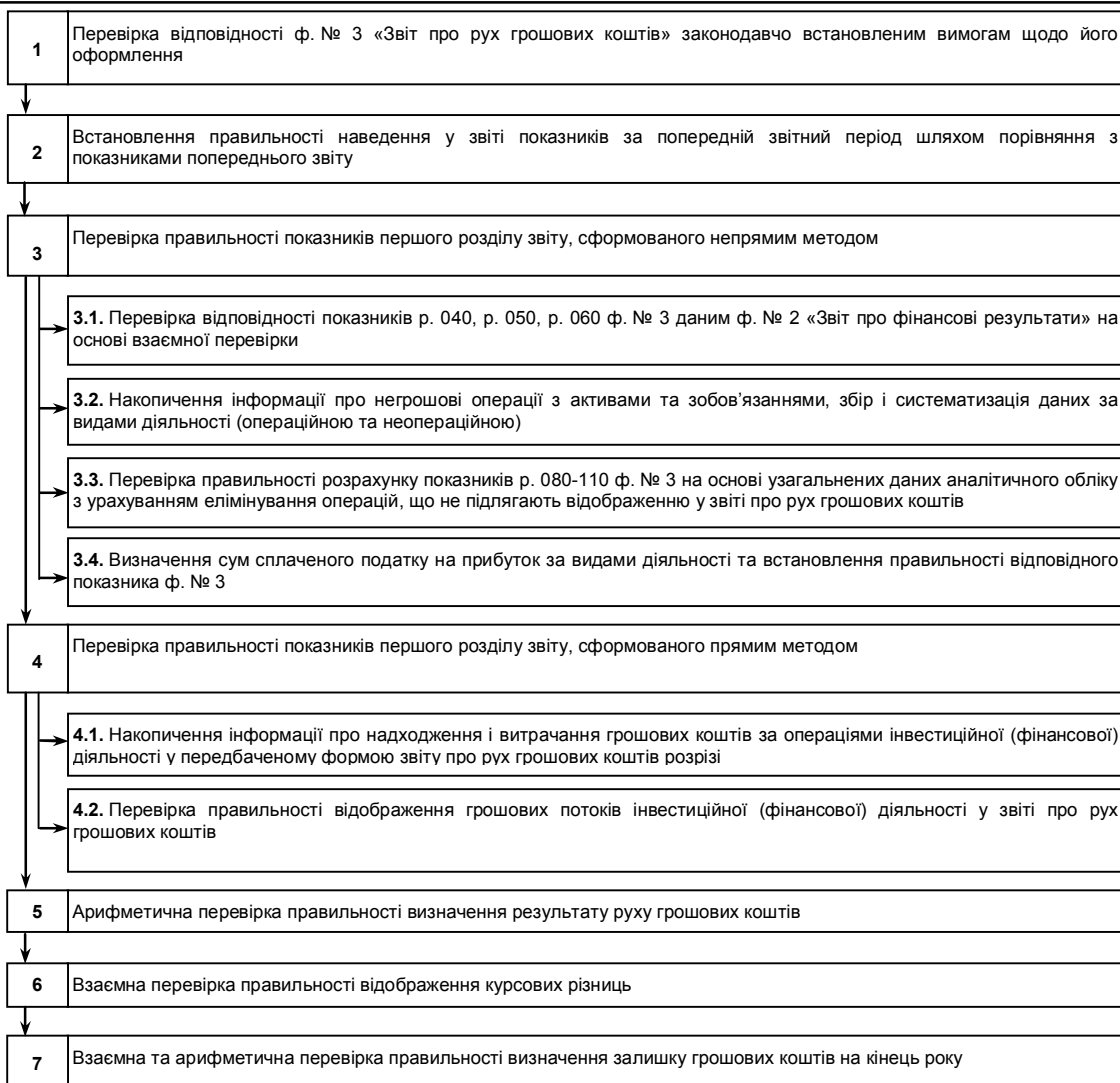


Рис. 1. Методика аудиту звіту про рух грошових коштів

Представлений механізм враховує особливості методики перевірки розділу звіту, сформованого непрямым методом, а також порядок дій при аудиті розділів, складених прямим методом.

Запропонована методика аудиту за методами формування звіту про рух грошових коштів вимагає використання відповідних робочих документів. При

прямому методі складання звіту про рух грошових коштів аудитор на основі виписок банку або/та касових документів здійснює окрему вибірку надходжень і окрему вибірку витрачань грошових коштів за фінансовою та інвестиційною діяльністю. Для цього доцільно складати наступні аналітичні відомості (відповідно до обраного виду господарської діяльності) (зразок 1).

**Зразок 1**

*Відомість формування даних про рух грошових коштів за інвестиційною та фінансовою діяльністю*

Дата	Сума, грн.		Призначення (відповідно до змісту показників другого і третього розділу звіту)
	Находження	Витрачання	
1	2	3	4

Наведені робочі таблиці формуються з виділенням показників кожного з рядків другого і третього розділів звіту про рух грошових коштів.

Перша частина методики аудиту звіту про рух грошових коштів руху за правилами непрямого методу звіту.

Для підтвердження показників рядка 010 "Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування" потрібно спочатку перевірити звіт про фінансові результати, з якого переноситься цей показник. Потім контролюється правильність проведених коригувань зазначеного показника на амортизацію необоротних активів (форма 2, рядок 260), збільшення (зменшення) забезпечень (аналітичні відомості по рахунку 47

"Забезпечення майбутніх витрат і платежів") збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць та прибуток (збиток) від неопераційної діяльності (різниця між рядками 110-130 та 140-160 ф. № 2 за виключенням витрат на сплату відсотків). Тобто аудитор має переконатись у тому, що показник прибутку (збитку) від звичайної діяльності відкориговано на суми, які вплинули на нього, але не привели до реального руху грошових коштів, та на суми, які не відносяться до операційної діяльності, але були враховані при визначенні загального фінансового результату.

Для цього доцільно використовувати робочий документ наступної форми (зразок 2).

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство-клієнт \_\_\_\_\_  
 Аудитори, що здійснили перевірку (ПІБ) \_\_\_\_\_

Показники ф. № 3		Показники ф. № 2		Відхилення, тис. грн.	Примітки
код рядка	сума, тис. грн.	код рядка	сума, тис. грн.		
020		260			
040		090 + аналітичні дані до рахунків 714, 945, 744, 974			
050		алгебраїчна сума: ряд. 110 + р. 120 + р. 130 – р. 150 – р. 160			
060		р. 140			

Далі аудитор перевіряє правильність перенесення суми витрат на сплату відсотків з рядка 140 форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

Наступним кроком є підтвердження правильності визначення підприємством сум зміни (збільшення чи зменшення) оборотних активів (дані розділу II форми № 1), витрат майбутніх періодів (зміна р. 270 ф.№ 1), поточних зобов'язань (зміна рядків 520-610 ф. № 1), доходів майбутніх періодів (зміна у ф. 1 р. 630). Джерелами інформації при цьому є відповідні рядки Балансу або записи відповідних рахунків Головної книги, або аналітичні дані. Розрахунок проводять шляхом визначення різниці між залишками на початок і кінець звітного періоду. При цьому слід пам'ятати, що при розрахунках враховуються тільки ті дані, які мають безпосереднє відношення до операційної діяльності підприємства. При застосуванні непрямого методу складання звіту про рух грошових коштів аудитор стикається з необхідністю формування робочих

накопичувальних таблиць високого рівня аналітичності. Основним призначенням таких робочих відомостей є збір даних про обсяг:

- 1) **негрошових операцій** при розрахунках з покупцями (замовниками), постачальниками (підрядниками), в процесі акумулювання та використання запасів (як бартерних операцій, так і безоплатного отримання чи передачі, внесків до статутного капіталу);
- 2) руху активів і зобов'язань від неопераційної діяльності.

Обсяги таких операцій підлягають вирахуванню при заповненні першого розділу ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів". Від їх точної ідентифікації залежить правильність визначення грошових потоків підприємства в межах основної діяльності.

Для даних про негрошовий рух запасів доцільно використовувати робочі таблиці за наведеним зразком 3.

Зразок 3

Рахунок "Запаси"

Дебет		Кредит	
САЛЬДО на поч.	200,00	-	-
1) 450,00 (придбано за грошові кошти)	-	-	-
2) 700,00 (розрахунок – взаємозалік)	-	-	-
<b>ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ</b>	<b>1150,00</b>	<b>КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ</b>	<b>-</b>
САЛЬДО на кін.	<b>1350,00</b>		

Запаси (грошове надходження)

Дебет	Кредит
САЛЬДО на поч.	200,00
1) 450,00	-
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	450,00
КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ -	КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ -
САЛЬДО на кін.	650,00

Запаси (негрошове надходження)

Дебет	Кредит
САЛЬДО на поч.	-
2) 700,00	-
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	700,00
КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ -	КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ -
САЛЬДО на кін.	700,00

З даного рахунку можна побачити, що інформація стосовно надходження запасів по рядку 080 повинна становити 450,00 грн., незважаючи на загальну суму надходжень запасів – 1150,00 грн. та залишку запасів у ф.№1 у сумі 1350,00 грн. Розмежування аудитором грошових операцій з надходження запасів вимагає суцільного дослідження операцій з руху запасів.

До проблемних статей, які потребують деталізації при їх перевірці аудитором відносяться розрахунки з постачальниками (як в межах грошових і негрошових операцій, так і від операційної та неопераційної діяльності)

ряд. 100 ф. № 3, розрахунки з покупцями та замовниками і різними дебіторами ряд. 080 ф.№ 3 (за грошовими розрахунками та розрахунками на основі взаємозаліку заборгованості); розрахунки з бюджетом ряд. 100 ф. № 3 (як в межах грошових і негрошових операцій, так від операційної та неопераційної діяльності).

Дані про розрахунки з покупцями та замовниками й різними дебіторами, які відображаються в ф. № 1 у рядках 160, 180, 210 вимагають зменшення (збільшення) від негрошових операцій. Таке елімінування доцільно виконувати за допомогою робочих таблиць за зразками 4-5.

Зразок 4

Рахунки "Розрахунки з покупцями та замовниками" "Розрахунки з різними дебіторами"

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
САЛЬДО на поч.	5200,00		
3) 40000,00 (виданий аванс)		1) 500,00 (грошові розрахунки)	
		2) 700,00 (взаємозалік заборгованостей)	
<b>ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ</b>	<b>40000,00</b>	<b>КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ</b>	<b>1200,00</b>
САЛЬДО на кін.	44000,00		

Грошові операції по рахункам

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
САЛЬДО на поч.	5200,00
3) 40000,00	1) 500,00
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	40000,00
КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ	500,00
САЛЬДО на кін.	44700,00

Негрошові операції по рахункам

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
САЛЬДО на поч.	-
-	2) 700,00
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	700,00
КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ	700,00
САЛЬДО на кін.	-

Рахунок "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" "Розрахунки з бюджетом"

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
		САЛЬДО на поч.	1200,00
1) 300,00	(грошові розрахунки, господарська операція операційної діяльності)		
2) 700,00	(взаємозалік заборгованостей, господарська операція неопераційної діяльності)		
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	1000,00	КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ	-
		САЛЬДО на кін.	200,00

Операційна діяльність

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
		САЛЬДО на поч.	500,00
1) 300,00			
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	300,00	КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ	-
		САЛЬДО на кін.	200,00

Не операційна діяльність

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
		САЛЬДО на поч.	700,00
1) 700,00			
ДЕБЕТОВИЙ ОБОРОТ	700,00	КРЕДИТОВИЙ ОБОРОТ	-
		САЛЬДО на кін.	-

Унікальність зазначених документів полягає в тому, що вони сприяють чіткому розмежуванню грошових та не грошових операцій підприємства (які часто помилково включаються до складу показника звіту про рух грошових коштів).

Для фіксування інформації, зібраної у процесі перевірки, рекомендовано використовувати робочий документ наступної форми (зразок 6).

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство-клієнт \_\_\_\_\_  
 Аудитори, що здійснили перевірку (ПІБ) \_\_\_\_\_

Показники ф. № 3		Показники ф. № 1 та дані аналітичного обліку	
код рядка	сума, тис. грн.	сума, тис. грн.	порядок розрахунку
030			Р. 400 гр. 4 – р. 400 гр. 3
080			різниця гр. 4 – гр. 3 ф. № 1 р. 100, р. 120, гр. 130, гр. 140, гр. 150, р. 160, р. 170-210 в частині грошових операцій та операційної діяльності (виділення операцій на основі розробних таблиць-рахунків)
090			аналітичні таблиці-рахунки витрат майбутніх періодів в частині грошових операцій
100			різниця гр. 4 – гр. 3 ф. № 1, гр. 530-580, 600, 610 (в частині операційної діяльності) на основі аналітичних таблиць-рахунків
110			різниця гр. 4 – гр. 3 ф. № 1

Правильність записів суми сплачених відсотків і податків на прибуток (рядки 130, 140) перевіряють шляхом порівняння її з даними аналітичного обліку відповідно за субрахунками 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" та 641 "Розрахунки за податками".

Записи рядку 160 "Рух коштів від надзвичайних подій" порівнюють з аналітичними даними рахунків 75 "Надзвичайні доходи" та 99 "Надзвичайні витрати".

Суму чистого руху коштів від операційної діяльності (рядок 170) визначають арифметичним шляхом із застосуванням такого алгоритму (на основі кодів рядків звіту):

$$010 + 020 \pm (030 + 040 + 050) + 060 \pm (080 + 090 + 100 + 110 + 120) - (130 + 140) \pm 160 = 170.$$

Далі аудитор перевіряє правильність обчислення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності на підставі аналізу даних про зміни у статтях розділу "Необоротні активи" Балансу підприємства та статті "Поточні фінансові інвестиції". Проте при перевірці кожного рядка розділу II звіту про рух грошових коштів аудитор повинен переконатися на підставі даних аналітичного обліку по відповідних рахунках, що при розрахунку показників цього розділу бухгалтер брав до уваги тільки ті операції з необоротними активами і фінансовими інвестиціями, які приводили до руху грошових коштів. Не враховуються безоплатна передача необоротних активів, фінансова оренда основних засобів, бартерні операції, ліквідація основних фондів тощо. Розрахунок руху коштів у результаті інвестиційної діяльності здійснюється із застосуванням прямого методу, а перевірити цей розрахунок аудитор може, використовуючи такий алгоритм (на основі кодів рядків звіту):

$$180 + 190 + 200 + 210 + 220 - (240 + 250 + 260 + 270) \pm 290 = 300.$$

Контроль за правильністю визначення руху коштів у результаті фінансової діяльності (розділу III звіту) проводиться аудитором на основі аналізу змін у статтях розділу "Власний капітал" і статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, що містяться у розділах "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання", "Поточні зобов'язання". При цьому вибірка даних для розрахунку робиться на підставі даних аналітичного обліку, і враховуються тільки ті дані про господарські операції, які

відносяться до фінансової діяльності. Аудитор застосовує такий алгоритм розрахунку підсумку розділу III (на основі кодів рядків звіту):

$$310 + 320 + 330 - (340 + 350 + 360) \pm 380 = 390.$$

Сума чистого руху грошових коштів за звітний період визначається шляхом підбиття підсумків по трьох розділах (на основі кодів рядків звіту):

$$170 \pm 300 \pm 390 = 400.$$

Сума залишку коштів на початок року переноситься з Балансу (сума рядків 230 і 240 графі з форми № 1 "Баланс"). Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів розраховується на основі аналітичних даних, які включають прибутки (збитки) від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті. Залишок коштів на кінець року розраховується наступним чином (за рядками звіту):  $400 + 410 \pm 420 = 430$ .

Аудитор, щоб переконатися у правильності складання звіту, має порівняти отриману суму по рядку 430 форми № 3 із сумарним значенням рядків 230 і 240 графі 4 Балансу.

Також, під час перевірки, аудитор повинен враховувати і те, що під час складання звіту про рух грошових коштів могло бути допущено помилки через неухважність, недбалість, непрофесійність. Такі відхилення повинен зазначити в аудиторському висновку аудитор. Таким чином, розглянемо які види помилок можуть зустрічатись під час складання звітності [3, с.36]:

✓ помилкове включення до звіту негрошових операцій: бартерні операції, надходження основних засобів на умовах фінансового лізингу, перетворення зобов'язань на власний капітал, придбання активів безпосередньо за рахунок позики банку (без надходження суми позики на рахунок підприємства), обмін власних акцій на акції іншого підприємства, дооцінка (уцінка) основних засобів, виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди, здійснювані виробничими запасами, продукцією, товарами, зміни у складі активів (крім грошових коштів та їх еквівалентів) внаслідок виправлення помилок минулих років, витрачання оборотних активів на капітальні вкладення, модернізацію (реконструкцію) основних засобів тощо;

✓ неправильна ідентифікація потоку грошових коштів за видами діяльності (помилка у віднесенні господарських операцій до складу операційної, інвестиційної чи

фінансової діяльності). Для уникнення цієї помилки аудитор повинен використовувати запропонований робочий документ (зразок 7).

Зразок 7

Віднесення операцій з грошовими коштами до видів господарської діяльності

Господарська операція	Сума, грн.	Вид діяльності						Відхилення		
		Віднесення аудитором			Віднесення підприємством			збільшення	зменшення	
		операційна	фінансова	інвестиційна	операційна	фінансова	інвестиційна			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

✓ неправильна ідентифікація потоку грошових коштів за статтями розділів звіту про рух грошових коштів (правильне віднесення господарської операції до складу того чи іншого виду діяльності, проте помилка у подальшому при визначенні статті, до якої потрапляє ця сума грошових коштів та їх еквівалентів);

✓ похибки, які виникають внаслідок помилок, допущених раніше в бухгалтерському обліку (скажімо, неправильно сформована стаття звіту про рух грошових коштів "Вплив змін валютних курсів на залишок коштів" внаслідок неправильного визначення доходів (втрат) від неопераційних та операційних курсових різниць тощо).

✓ арифметичні помилки.

Про всі помилки та недоліки щодо звіту про рух грошових коштів, виявлені аудитором, повідомляється керівнику підприємства-клієнта у письмовому вигляді, а їх виправлення та рівень суттєвості безпосередньо впливають на вид аудиторського висновку, який буде складено за результатами перевірки. Усі помилки, виявлені за допомогою вказаної таблиці, висвітлюються у висновку аудитора з наступним визначенням їх впливу на достовірність звіту про рух грошових коштів, а також на зміст висновку аудитора.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аудит вимагає застосування обґрунтованої технології, яка б враховувала особливості об'єктів, які досліджуються, та дозволяє забезпечити неупереджену оцінку достовірності й повноти об'єкта дослідження. Це в повній мірі стосується аудиту звіту про рух грошових коштів, який нині вимагає науково розробленого методичного забезпечення.

Для усунення проблемних питань аудиту звіту про рух грошових коштів розроблено методика аудиту звіту про рух грошових коштів, яку представлено у вигляді послідовності дій аудитора під час перевірки звіту про рух грошових коштів. Особливістю представленої методики є її базування на механізмі прямого та непрямого методів заповнення звіту про рух грошових коштів, а також розробка робочих документів аудитора, які забезпечують належний рівень аналітичності вибірок даних, необхідних для аудиту показників звіту про рух грошових коштів.

**Список використаної літератури:**

1. *Грешников П.Я.* Пути и средства экспертной профилактики в торговле / П.Я. Грешников. – Алма-Ата: Казахстан, 1984. – 88 с. 2. *Жоль К.К.* Методы научного познания и логика (для юристов): Учеб. Пособие / К.К. Жоль. –К.: Атака, 2001. – 288 с. 3. *Парасій-Вергуненко І.М.* Облік та аналіз грошових потоків / І.М. Парасій-Вергуненко // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Частина III. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 196 с.

ПЕРЕЙМИВОВК Тетяна Анатоліївна – аспірант Національної академії статистики, обліку і аудиту

Наукові інтереси:  
– проблеми аудиту