УДК 657.6:658.155.4

Пархомчук О.О., здобувач,
Житомирський державний технологічний університет

МЕТОДИКА АУДИТУ РЕЗЕРВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто процедури та стадії, які слід використовувати при проведенні аудиту резервів підприємства

Постановка проблеми. У зв'язку із реформуванням вітчизняної системи бухгалтерського обліку та її гармонізації до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності облік резервів підприємства зазнав кардинальних змін, що безпосередньо впливає на процес проведення аудиту досліджуваної категорії. Використання науково обґрунтованої організації та методики проведення аудиту є безумовно необхідним, оскільки сприяє достовірності відображення резервів в обліку та фінансовій звітності. Завдяки ефективній системі контролю забезпечується впевненість у об'єктивності і достовірності даних бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням основних питань і проблем, пов'язаних з теоретичним і практичним застосуванням методів та прийомів аудиту, а також виділенням предмета й об'єкта аудиторських перевірок займалися багато зарубіжних і вітчизняних учених, зокрема Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, О.А. Петрик, В.Я. Савченко та інші.

Мета дослідження. Полягає у визначенні переліку процедур, стадій, які слід здійснювати при проведенні аудиту резервів підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Предметом аудиту резервів виступає загальна сума сформованих та використаних резервів протягом звітного періоду; об'єктом аудиту резервів є складова частина предмета – дані про резерви, які знайшли своє відображення в первинній обліковій документації та облікових регістрах.

Основною метою аудиту резервів є проведення незалежної експертної оцінки системи обліку резервів, встановлення достовірності сум сформованих та використаних резервів, їх відображення у фінансовій звітності.

Резерви є за своєю суттю оціночними значеннями. Аудит оціночних значень в російському та білоруському законодавстві регулюється правилами аудиту оціночних значень: в Російській Федерації даний нормативно-правовий документ носить назву Федеральне правило (стандарт) аудиторської діяльності № 21 "Особливості аудиту оціночних значень" (надалі – Правило № 21); в Республіці Білорусь – Правила аудиторської діяльності "Аудит оціночних значень в бухгалтерському обліку". В Україні аудит оціночних значень не регулюється на законодавчому рівні.

Правило № 21 [3] визначає оціночне значення як приблизно визначені або розраховані працівниками підприємства, на якому проводиться аудит, на основі професійного судження значення деяких показників за умови відсутності точних способів їх визначення.

Правила аудиторської діяльності "Аудит оціночних значень в бухгалтерському обліку" містить наступний перелік оціночних значень – фонди, резерви, регулюючі статті бухгалтерського обліку. Правило 21 передбачає більш широкий перелік даних значень, а саме: оціночні резерви, амортизаційні відрахування, нараховані доходи, відкладенні податкові активи та зобов'язання, резерв на покриття збитків, понесених в результаті фінансово-господарської діяльності, збитки за договорами будівництва, призвані до припинення цих договорів.

Згідно МСФЗ до оціночних значень належать: справедлива вартість фінансових вкладень, основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, інвестиційної нерухомості; величини знецінення справедливої вартості відповідних активів; відшкодовувана сума активу і наступна величина знецінення; оціночні резерви, узгоджена вартість, відстрочені податкові активи та податкові зобов'язання, показники проміжної фінансової звітності, резервний капітал, доля меншості, умовні активи та зобов'язання, вплив подій після звітної дати, результати непередбачених подій, амортизація, збитки за договорами будівництва, визнані до припинення дії договорів, доходи майбутніх періодів тощо. Відповідно до положень МСФЗ 8 "Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках і помилки" до об'єктів аудиту оціночних значень також відносяться: вплив помилок попереднього періоду і вплив змін в розрахункових оцінках [1].

Відповідно до Правила № 21 [3] аудитор повинен отримати достатні належні аудиторські докази, що підтверджують оціночні значення. За умови наявності у фінансовій звітності оціночних значень зростає ризик її суттєвих викривлень. Під час аудиторської перевірки резервів необхідно враховувати, що розрахунок оціночних значень в залежності від специфіки конкретного показника може бути простим або складним. При складному розрахунку можуть знадобитися спеціальні знання і професіональні судження.

В багатьох випадках оціночні значення визначаються за допомогою формул і коефіцієнтів, заснованих на досвіді працівників підприємства, в якому проводять аудит. Керівництву підприємства, на якому проводять аудит, варто періодично переглядати формули і коефіцієнти шляхом порівняння фактичних результатів з оцінкою і коригувати їх у випадку необхідності [3].

Основними джерелами інформації в аудиті є: інформації про особливості та умови діяльності господарюючого суб'єкта, облікова політика, первинна документація або основи для запису в обліку, регістри бухгалтерського і податкового обліку, оборотно-сальдова відомість, фінансова звітність [1].

Усанова Д.Ш. виділяє два варіанти послідовності вивчення вище перерахованих джерел інформації під час проведення аудиту.

Перший варіант полягає в наступному: в першу чергу, аудитору потрібно ознайомитися з інформацією про особливості і умови діяльності господарюючого суб'єкта. Потім вивчаються фінансова звітність, регістри бухгалтерського і податкового обліку і вибірково первинні документи.

Відповідно до другого варіанту після вивчення інформації про особливості та умови діяльності суб'єкта і фінансової звітності вибірково вивчаються первинні документи і те, як на їх основі дані відображаються в регістрах бухгалтерського та податкового обліку [1].

Ми вважаємо, що найбільш прийнятним є саме другий варіант, оскільки, по-перше, особливості та умови діяльності суб'єкта господарювання потрібно обов'язково вивчати разом з фінансовою звітністю за декілька попередніх періодів: у звітності можна знайти всі необхідні відомості (питання, які потрібно глибше вивчити) щодо умов та особливостей діяльності досліджуваного об'єкта (наприклад, сезонність, питома вага собівартості у вартості виготовленої продукції, EBITDA, рівень рентабельності тощо); по-друге, відповідно до індуктивного методу, що на нашу думку, є логічним, вивчати потрібно від первинних документів до звітності, джерелом даних якої є саме первинні документи.

На нашу думку, основними процедурами проведення аудиту резервів є:

1) наявність в наказі про облікову політику положення про формування відповідного виду та / або класу резервів;

2) порядок формування та використання резервів;

3) аналіз джерел покриття резервів;

4) первинні документи, відповідно до яких створюються та використовуються резерви: перелік та правильність їх оформлення;

5) відображення операцій з резервами на рахунках бухгалтерського обліку;

6) заповнення регістрів синтетичного та аналітичного обліку резервів;

7) своєчасність інвентаризації резервів, дотримання порядку її виконання і оформлення результатів;

8) відображення резервів у звітності;

© Пархомчук О.О., 2010

9) відповідність інформації первинних документів, облікових регістрів і звітності;

10) наявність поточного контролю за формуванням і використанням резервів;

11) трансформація статей української фінансової звітності до вимог МСФЗ.

Під час планування обсягу аудиторських процедур з перевірки резервів суттєву роль відіграють процедури і методи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю того підприємства, на якому проводиться аудит.

Аудитор, проводячи перевірку оціночних значень, повинен визначити, наскількі точні, повні та доречні вихідні дані, на яких ґрунтується оціночне значення. У випадку використання даних, отриманих в бухгалтерському обліку, вони повинні бути узгоджені і не суперечити іншим обліковим даним [3].

Необхідно звернути особливу увагу на припущення, які в основному залежать від змін вихідних даних і легко піддаються суттєвим викривленням, а також перевірити правильність формул, які використовуються керівництвом підприємства, на якому проводять аудит, під час розрахунку оціночних значень. Така загальна перевірка базується на знаннях аудитора про фінансові результати підприємства, на якому проводять аудит, за попередні періоди і практики, якої притримуються інші організації в конкретній галузі економіки. Загальна перевірка аудитором оціночних значень може усунути або знизити необхідність в перевірці процедур, які використовуються керівництвом підприємства, на якому проводять аудит, під час розрахунку оціночного значення.

При складних розрахунках з використанням спеціальних методів аудитор може скористатися результатами роботи експертів [3].

Аудитор повинен перевіряти правильність формул, що використовуються керівництвом підприємства, на якому проводиться аудит, під час розрахунку оціночних значень. Крім того, аудитор повинен провести арифметичну перевірку розрахунків [3].

В процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати достатні аудиторські докази про те, що оціночне значення є прийнятним. Докази, що підтверджують оціночне значення, як правило складніше отримати і вони рідше можуть однозначно трактуватися в порівнянні з доказами, що підтверджують інші статті фінансової звітності.

На кінцевому етапі аудиторської перевірки аудитор дає остаточну оцінку доцільності оціночних значень, визначає чи існує необхідність коригування фінансової звітності у зв'язку з виявленими розбіжностями. Аудитор також аналізує різницю між аудиторською оцінкою суми і оціночним значенням, яке відображається у фінансовій звітності. Якщо така різниця має розумні пояснення, то аудитор не зобов'язаний вимагати коригування. Якщо ж розумного пояснення не має, то аудитор повинен звернутися до керівництва підприємства, на якому проводиться аудит, з пропозицією переглянути оціночне значення. У випадку відмови різницю варто вважати викривленням і розглядати разом з іншими викривленнями під час оцінки того чи суттєві наслідки таких викривлень для фінансової звітності [3].

Основним недоліком проведення аудиту в Україні є розмите визначення стадій, пов'язаних з організацією і методикою проведення аудиторської перевірки. Ми пропонуємо процедуру проведення аудиту поділити на три стадії: організаційно-підготовчу, яка включає планування аудиту, проведення аудиторської перевірки, результативну (рис. 1.1).

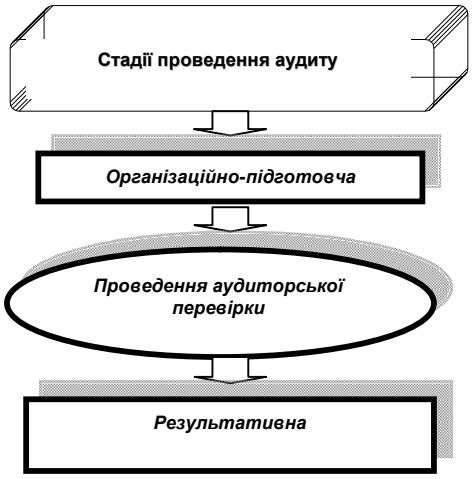

Рис.1.1. Стадії проведення аудиту

Кожна стадія повинна містити основні етапи, на кожному з яких розглядається і вирішується певне коло питань та завдань.

Особливу увагу при проведенні аудиту варто звернути на застосування аналітичних процедур. Цілями застосування аналітичних процедур у ході проведення аудиту є:

– виявлення наявності або відсутності надзвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які визначають області потенційного ризику, що потребує особливої уваги аудитора;

– вивчення діяльності економічного суб'єкта;

– оцінка фінансового становища економічного суб'єкта і перспектив безперервності його діяльності;

– виявлення фактів перекручення бухгалтерської звітності;

– скорочення числа аудиторських процедур по суті;

– забезпечення тестування з метою одержання відповідей на питання, що виникають.

Аналітичні процедури виконуються в декілька етапів:

– визначення мети процедури;

– вибір виду процедури;

– виконання процедур;

аналіз результатів виконання процедур [95, с. 60].

Аналітичні процедури застосовуються в таких цілях:

– на стадії планування: якщо аналітичні процедури виконуються до початку основної роботи або на самому початку проміжного аудиту, вони можуть на початковій стадії спрямувати увагу аудитора на ті розділи фінансової звітності, які потребують особливого дослідження;

– як процедури перевірки по суті: є випадки, коли аудиторські процедури, надані в результаті аналітичних процедур стосовно тверджень (передумов), що перевіряються в ході аудиту, досить вагомі, і аудитор може скоротити інші види процедур;

– при проведенні загального огляду на завершальній стадії аудиту: аналітичні процедури – це вагомий інструмент на завершальній стадії аудиту, після того, як аудитор перевірив бухгалтерську звітність, щоб переконатися в наявності істотних перекручувань або інших фінансових проблем.

Аналітичні процедури, які застосовує аудитор:

– Зіставлення інформації за попередні періоди: зіставлення може проводитися за допомогою цифрових даних, представлених у формах бухгалтерської звітності, або окремих коефіцієнтів.

– Зіставлення інформації з кошторисними значеннями: ступінь, з яким аудитор може покладатися на цей тип аналітичних процедур, визначається якістю процедур складання кошторисів клієнтом.

– Порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з прогнозними показниками, самостійно визначеними аудитором: при самостійному розрахунку прогнозних показників з метою використання їх як бази для порівняння, аудитор повинен робити свої припущення з урахуванням існуючих тенденцій динаміки обраних показників.

Порівняння показників бухгалтерської звітності і пов'язаних з ними відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, передбаченими чинним законодавством або економічним суб'єктом: при аналізі величини і динаміки відносних показників аудитор повинен враховувати, що порівняння відносних величин може бути набагато більш показовим, ніж порівняння абсолютних величин.

Зіставлення інформації з інформацією по галузі в цілому: через виробничі особливості, розходження у типі клієнтів, просторового розміщення компанії усередині однієї і тієї ж галузі корисність таких порівнянь як аудиторських доказів по конкретних цілях аудиту обмежена.

Вивчення взаємозв'язку між даними бухгалтерського обліку і відповідною небухгалтерською інформацією: вивчення взаємозв'язку між елементами бухгалтерської звітності, що повинні приблизно відповідати прогнозному зразкові, заснованому на досвіді економічного суб'єкта [2, с. 61].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, ми вважаємо, що основними стадіями (включаючи процедури) проведення аудиту є:

I. Організаційно-підготовча стадія:

1. Вивчення особливостей та умов діяльності господарюючого суб'єкта, огляд фінансової звітності за попередні періоди, наявність внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту).

2. Підписання договірних документів на проведення аудиту.

3. Формування складу аудиторів, які будуть проводити аудиторську перевірку.

4. Планування аудиту (складання плану та програми проведення аудиту, вибір аудиторських процедур збирання доказів, визначення методів і прийомів проведення аудиту).

II. Проведення аудиторської перевірки:

1. Перевірка, інвентаризація, опитування.

2. Вивчення переліку первинних документів.

3. Вивчення переліку облікових регістрів.

4. Проведення перевірки резервів підприємства (застосування процедур, перерахованих по тексту нижче).

5. Відповідність інформації первинних документів, обліковим регістрам і звітності.

III. Результативна:

6. Надання рекомендацій щодо коригування виявлених суттєвих відхилень.

7. Надання та підписання аудиторського звіту і висновку (враховуючи коригування керівництвом підприємства виявлених суттєвих відхилень).

У свою чергу, вважаємо за доцільне розробити в Україні правила аудиту оціночних значень, які будуть обов'язковими для дотримання аудиторами під час проведення перевірки резервів та інших оціночних значень. Все це лягає в основу подальших наших досліджень.

Список використаної літератури:

1. *Усанова Д.Ш.* Оценочные значения в аудиторской деятельности: автореф. дис. на получение научной степени канд.э.н.: 08.00.12 "Бухгалтерський учет, статистика" / Д.Ш. Усанова – Казань, 2008. – 24 с. 2. Організація і методика обліку та аудиту за міжнародними стандартами: [навчальний посібник] / [за редакцією кандидата економічних наук В.П. Бондаря]. – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2006. – 320 с. 3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (с изменениями на 19 ноября 2008 года). Утверждены постановлением Российской Федерации от 23 ноября 2002 года № 696.

ПАРХОМЧУК Ольга Олексіївна – здобувач Житомирського державного технологічного університету