

**МЕТОДИКА АУДИТА ДОХОДОВ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

*Рассмотрены методологические проблемы аудита доходов от обычной деятельности и предложены направления усовершенствования нормативного регулирования аудита*

**Постановка проблемы.** Интеграционные процессы развития экономики Украины привели к необходимости реформирования бухгалтерского учета, статистики, налоговой системы в соответствии с международными стандартами. Трансформация учета по международным принципам совпала во времени с реформированием аграрного сектора экономики, поставив сельскохозяйственные предприятия в новые для них условия ведения хозяйства. Потеряв значительную часть государственной поддержки, лишившись планового перераспределения ресурсов, аграрные предприятия оказались в среде жесткой конкуренции, в которой должны самостоятельно избирать пути развития. В таких условиях ведения хозяйства особенно неотложной становится проблема перехода предприятий агропромышленного комплекса к реальному управлению своей хозяйственной деятельностью при полной самостоятельности. Основой финансово-экономического развития и стабильности предприятия при наличии конкуренции является сохранность финансовой независимости, которую обеспечивает положительный финансовый результат деятельности – прибыль.

В аграрных предприятиях на формирование финансовых результатов влияет ряд организационно-технологических особенностей отрасли. Они были частично учтены при разработке национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, в частности П(С)БУ 30 "Биологические активы", однако большинство из них является объектами методологических исследований научных работников.

Значительные отличия в методике учета доходов, расходов, определения финансовых результатов деятельности и отражения их в отчетности для использования разными группами пользователей вызваны развитием нормативной и методической базы по разным направлениям без соответствующей согласованности, что диктует необходимость проведения аудиторских проверок. Нуждаются в адаптации к специфике отрасли модели маржинального анализа и оценки границ безубыточности. Поэтому вопросы методики аудита доходов являются достаточно актуальными и исследуются как научными работниками, так и бухгалтерами, аналитиками и менеджерами.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Проблемы учета аудита доходов в современных условиях освещались в трудах отечественных ученых Билухи М.Т., Бутынца Ф.Ф., Петрика А., Кузьмина В., Филипенко И., Шевчука В., Савицкой Г.В., Пшеничной А.Ж., Пожарицкой И.М., Пилатова Т.Н., Нападковская Л.В., Савчук В.К., Чумаченко М.Г. и др.

**Целью данного исследования** является комплексное решение методологических проблем аудита доходов от обычной деятельности, разработка рекомендаций относительно усовершенствования нормативного регулирования аудита, практической деятельности аудиторов и аудиторских фирм.

**Изложение основного материала исследования.** Аудит доходов и финансовых результатов является одним из самых сложных направлений аудита.

Согласно П(С)БУ 3 "Отчет о финансовых результатах" доходы – увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (кроме роста капитала за счет взносов собственников за отчетный период).

Методические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о доходах предприятия определяются Положением (стандартом) бухгалтерского

учета 15 "Доходы". В соответствии с П(С)БУ 15 "Доходы" доход признается в момент увеличения актива или уменьшения обязательства, которое предопределяет рост собственного капитала, при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена [1, с. 557].

Осуществляя аудит доходов, аудитор проверяет:

- распределение доходов по их классификационным группам;
- правильность признания и оценку доходов;
- формирование прибыли в отчетном периоде;
- законность и правильность отражения дохода и финансовых результатов в финансовых отчетах предприятия.

Источниками информации при проведении проверки доходов предприятия служат: первичные документы (справки бухгалтерии, накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, налоговые накладные, договоры купли-продажи, платежные требования, выписки, с банка и др.); аудиторские заключения и другие документы, которые были осуществлены в прошлых периодах; финансовые отчеты предприятия.

Аудитор руководствуется следующими условиями, согласно которым признаются доходы предприятия согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 15 "Доход":

1. Доход определяется во время увеличения актива или уменьшения обязательства, которое предопределяет рост собственного капитала.

2. При условии, что оценка дохода может быть достоверно определена.

3. Вероятность поступления экономических выгод от предоставления услуг.

4. Признание доходов, которые отмечаются в учетной политике предприятия на основании принципов начисления и соответствия.

5. Влияние вида хозяйственной операции на оценку и признание дохода.

Также, согласно П(С)БУ 15 "Доход" определяется определенный перечень поступлений от других лиц, которые не признаются доходом:

- сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов и обязательных платежей, которые подлежат перечислению в бюджет и внебюджетные фонды;
- сумма поступлений по договорам комиссии, агентским и другим аналогичным договорам в интересах комитента, принципала и тому подобное;
- сумма предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг);
- сумма аванса в счет оплаты продукции (товаров, работ, услуг);
- сумма задатка под залог или в погашение ссуды, если это предусмотрено соответствующим договором;
- поступления, которые принадлежат другим лицам;
- поступления от первичного размещения ценных бумаг [7, с. 152].

Доходы входят в состав объектов аудита на основании двух принципов – начисления и соответствия.

Начисление – это принцип, который предусматривает правильное отражение в учете доходов на тот момент, когда они возникли независимо от даты поступления денежных средств на счет.

Соответствие – предусматривает определение финансового результата путем сравнения доходной части предприятия отчетного периода и расходами, понесенными в этом же периоде.

Основным источником доходов сельскохозяйственных предприятий является реализация продукции, поэтому эти операции в первую очередь подвержены аудиту.

Проверка правильности определения и законности отражения дохода от реализации продукции на счетах бухгалтерского учета осуществляется путем проверки ведения учетных регистров по счетам: "Доходы от реализации", "Финансовые результаты", "Себестоимость продукции", "Общепроизводственные расходы", "Административные расходы", "Расходы, на сбыт". Следующим этапом является проверка отображения учетных данных в Главной книге.

В ходе проверки операций по реализации продукции, необходимым условием является сдерживание учетной политики предприятия, а именно во время предоставления кредитов и осуществления других хозяйственных операций. Аудитор осуществляет проверку возможных отклонений путем сопоставления фактических условий оплаты продукции, которые отмечены в договорах, с данными, которые указаны в документах, утвержденных руководством предприятия.

Аудитор осуществляет проверку документов (договоров на проведение определенных операций по продаже) по форме и содержанию, то есть проверка законности договоров, отсутствия, в них арифметических или орфографических ошибок. Эта проверка имеет достаточно весомое значение, поскольку допущенные ошибки могут значительно повлиять на завышение или занижение активов и суммы продажи продукции.

При проверке документов, аудитор обращает внимание также на условия поставки продукции, которые отмечены в них, поскольку этот факт влияет на момент перехода права собственности. В случае отсутствия таких данных, аудитор анализирует суммы, полученные покупателем на счет предприятия в погашение дебиторской задолженности. На основании проведенного анализа аудитор делает вывод о законности соглашения в целом, который должен отражаться на субсчетах счета "Доходы от реализации" [7, с. 153].

Во время проведения аудита доходов источниками информации аудитора являются:

- данные об учетной политике предприятия;
- первичные документы по учету доходов, на основании которых формируется чистая прибыль предприятия;
- учетные документы, которые используются для отражения в учете операций по формированию прибыли предприятия (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, договора купли-продажи, платежные требования, платежные поручения, справки бухгалтерии);
- акты, аудиторские выводы и другая документация, которая была составлена в прошедших периодах;
- отчетность, обобщающая результаты аудита;
- законодательные акты и другие нормативные документы [22].

Для обеспечения эффективной проверки аудитор должен проверить порядок отражения доходов в учетных регистрах и финансовой отчетности.

В процессе аудиторской проверки осуществляется анализ таких показателей предприятия:

- учетной политики предприятия и ее целесообразность;
- изменений в учетной политике предприятия;
- условий признания доходов;
- методика образования чистой прибыли предприятия;
- отчетность предприятия и ее показатели;
- ведение отдельного учета доходов и основной документации, на основе которой ведется учет доходов.

Для проведения аудита используют разные аудиторские процедуры инспектирование записей и документов, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, самостоятельное выполнение, анализ [20].

Основными проблемами аудита доходов по видам деятельности является высокий риск наличия недостоверной информации, недостаточно эффективное использование современной практики и научных разработок, отсутствие совершенной методики составления рабочих аудиторских документов, которые были бы закреплены законодательством Украины.

Важной качественной характеристикой информации относительно финансовых результатов является полнота информации, которая в Украине чаще всего становится причиной искажения отчетности. Так, по данным многочисленных публикаций и экспертных опросов, удельный вес хозяйственных операций, осуществленных в теневом секторе экономики, составляет от 30% до 50% по оценке разных специалистов [5].

При проверке правильности отражения доходов и финансовых результатов аудитор необходимо удостовериться, что при составлении Отчета о финансовых результатах предприятие выполнило основные требования к годовым отчетам:

- все операции должны быть зарегистрированы;
- все операции должны быть зарегистрированы и представлены должным образом;
- зарегистрированные операции должны отвечать реальности;
- занесены в правильный период;
- правильно оценены;
- все операции должны касаться предприятия;
- занесены в соответствующий счет;
- правильно представлены в годовых отчетах [1, с. 558].

В процессе подтверждения достоверности информации отчета о финансовых результатах, который осуществляется аудитором во время аудита финансовой отчетности, могут возникнуть три ситуации, когда:

1) информация, зафиксированная в отчете, отражает реальный результат о финансово-хозяйственной деятельности;

2) информация в отчете искажена без намерения, то есть через ошибки учета, неправильное толкование законов, неверную интерпретацию хозяйственных фактов, и по другим причинам;

3) информация в отчете искажена из-за неправильное ее отражение работниками предприятия с предыдущим намерением, то есть путем применения действий, специально подготовленных для искажения определенной информации.

Прежде чем начать более детальную проверку доходов, необходимо определить существенную конкретную группу доходов (П(С)БУ 15) [6] в общем объеме доходов. Если аудитор признал определенный вид дохода несущественным, он может игнорировать последующую проверку этого дохода и сосредоточить внимание на существенных доходах.

С целью внедрения метода организации аудита доходов и финансовых результатов, а также количества необходимых аудиторских процедур, аудитор проводит тестирование внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета.

После определения существенности группы доходов и установления оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудитор решает, какие группы доходов он будет проверять и с применением какого метода организации проверки (сплошной, выборочный, комбинированный).

Во время составления программы аудита доходов аудитор должен запланировать аудиторские процедуры, которые позволили бы ему установить объективную истину и относительно таких утверждений:

- доходы получены по результатом действительных операций в процессе обычной и деятельности; отраженные в отчетности доходы отвечают информации, обобщенной на соответствующих счетах бухгалтерского учета;
- доходы отраженные на счетах бухгалтерского учета, подтвержденные соответствующими первичными документами на отгруженную продукцию и предоставленные услуги;
- доходы отраженные в соответствующем периоде;
- доходы раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности должным образом [7, с. 152].

При проведении аудита необходимо проверить соблюдение порядка подготовки решений о распределении прибыли акционерного общества, своевременного его принятия. Так, правление акционерного общества обязано

в течение 30 календарных дней по окончании финансового года отчитаться о состоянии дел в акционерном обществе за прошлый год, подать его ревизионной комиссии акционерного общества пригласить для подготовки аудиторского заключения за отчетный период независимого аудитора.

Аудитор должен подать правлению акционерного общества свое заключение и Отчет о результатах аудита финансовой отчетности. Одновременно правлению подает свой вывод и ревизионная комиссия.

При проведении аудита необходимо обратить особенное внимание на наличие акта ревизионной комиссии. Ведь, как свидетельствует практика, бывают случаи, когда акты проверок ревизионной комиссии отсутствуют. А иногда они ограничиваются указаниями на незначительные нарушения и фиксацией результатов поверхностного анализа финансово хозяйственной деятельности за отчетный год.

Правление обязано одновременно с годовым балансом подготовить к общему собранию акционеров решение относительно распределения балансовой прибыли, то есть показать:

- размер балансовой прибыли;
- размер отчислений в резервный фонд;
- распределение чистой прибыли между акционерами;
- размер нераспределенной прибыли.

Таким образом, можно определить следующие направления совершенствования аудита учета доходов по видам деятельности в условиях национальных и международных стандартов с учетом практики и опыта действующих аудиторов, следующие:

1. Финансовая отчетность обобщает и систематизирует информацию о деятельности предприятий и является материалом для всестороннего анализа с целью принятия эффективных управленческих решений. Правильные заключение о деятельности предприятия можно сделать только при наличии достоверной финансовой отчетности, которая предусматривает проведение качественного и объективного аудита.

2. Учитывая то, что система аудита в Украине находится в процессе развития и совершенствования, возникает необходимость в создании системы контроля его качества. Сегодня качество отечественного аудита вообще и аудита финансовой отчетности в частности вызывает много сетований: методика проверки остается несовершенной и не полностью учитывает современное научное достояние, которое должно быть положено в основу развития аудиторской практики.

3. Методы выборочной проверки используются аудиторами как для оценки системы внутреннего контроля, так и для аудиторских процедур в сущности. С целью тестирования контроля выборка применяется для оценки уровня отклонений, а следовательно, эффективности процедур контроля. Фактически все независимые аудиторские проверки базируются на выборочных проверках. Последние дают возможность аудиторам делать заключение об исследовании только частых операций и событий, осуществленных предприятием-клиентом. Детальный аудит, который нуждается в экспертизе всех операций, свойствен ранней стадии развития аудита, но, поскольку предприятия растут в размерах, объем операций стал великоват для сплошных проверок, чтобы быть рентабельным. По этой причине аудиторы начали признавать важность политики и процедур контроля для предупреждения и выявления существенных ошибок и несоответствий, и аудит развился от детализированного к выборочному.

4. В Законе Украины "Об аудиторской деятельности" [3] даже не упоминается о порядке составления рабочих документов аудитора и ведения аудиторского досье. В международных аудиторских стандартах также нет положения относительно ведения аудиторских рабочих документов и методика их составления зарубежными аудиторскими фирмами имеет конфиденциальный характер.

В МСА 230 "Документация" указывается, что "Аудитор должен документально оформить информацию, которая является важной для обзора формирования аудиторских доказательств в поддержку аудиторского мнения, а также доказательств того, что аудиторская проверка выполнялась в соответствии с МСА" [4].

5. Нужно разработать совершенную методику составления аудиторских рабочих документов. В аудиторской практике Украины имеется определенный опыт относительно такой методики составления аудиторских рабочих документов. Под общей редакцией ректора Государственной академии статистики и учета и аудита, президента Союза аудиторов Украины, члена АПУ, академика АЕМУ, д.е.н., профессора, Заслуженного экономиста Украины И.И. Пилипенко, в 2003 г. разработано учебное пособие "АУДИТ. Методика документирования" [2, с. 103].

В разделе 2.3 [4] "Документирование аудита доходов и расходов" дается аудит доходов, а также перечень видов деятельности, хозяйственных операций и счетов, для учета дохода в виде конкретной таблицы (деятельность, субсчета).

С помощью этой методики аудитор осуществляет проверку правильности отражения доходов от реализации продукции товаров, работ, услуг, других операционных доходов, от финансовых операций, от инвестиционной деятельности и других доходов.

6. Усовершенствование законодательства Украины в сфере финансового контроля. Необходимо внедрение современной прогрессивной формы контроля – аудита. Первоочередным заданием для перестройки эффективной системы которого в Украине должно стать осуществление мероприятий по гармонизации нормативно-правового обеспечения в соответствии с международными и европейскими стандартами.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Развитие рыночной экономики дает толчок необходимости развития аудиторской деятельности, как одному из элементов контроля. Проведение аудиторской проверки позволяет вовремя исправлять ошибки и предотвращать мошенничество в любой организации, но методика проведения аудиторской проверки на сегодня требует дальнейшего совершенствования, том числе и в части аудита доходов.

#### Список использованной литературы:

1. Аудит. Учебное пособие / Под ред. к.э.н., доц. Майданевича П.Н., к.э.н., асс. Волошиной Е.И. – Симферополь: ЧП "Предприятие Феникс", 2008 – 700 с.
2. АУДИТ: Методика документування: Кол. авторів/За заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І.І. Пилипенка.-К.: ІВЦ Держкомстату, 2003. – 228. 3. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р., №3125-ХІІ (із змінами і доповненнями).
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2006; – 1152.
5. *Половинкіна Г.М., Возьянова А.Є.* Шляхи вдосконалення методики аудиту доходів в умовах національних та міжнародних стандартів. – Матеріали конференції "Актуальні проблеми сучасних наук – 2009". // [Електронний ресурс] // www.rusnauka.com.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами та доповненнями).
7. *Шкіря Н.Л., Нікульнікова Т.Г., Залізник Н.В.* Аудит: Навчальний посібник. – Львів: "Магнолія 2006", 2007. – 224 с.

МАЙДАНЕВИЧ Юлія Петрівна – кандидат економічних наук Таврицького національного університету ім. В.І. Вернадського

Научные интересы:

– методика аудита в сельскохозяйственных предприятиях