

3. *Савицкая Г. В.* Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности. — М.: ИНФРА-М, 2008.

4. *Шеремет А. Д.* Теория экономического анализа. — М.: ИНФРА-М, 2006.

В. Я. Савченко, канд. екон. наук, професор
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ДОХОДІВ З ВИКОРИСТАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

У процесі аудиту доходів з'ясовується:

- облікова політика щодо обліку доходів;
- умови визнання доходів від звичайної діяльності;
- наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності;
- правильність та своєчасність відображення доходів у первинних документах та облікових регістрах;
- повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів.

Проведення аудиту доходів пропонується за такими етапами:

I етап. Знайомство з підприємством здійснюється, якщо аудиторська фірма проводить вперше аудит на даному підприємстві. Для цього аудитор вивчає особливості галузі, в якій працює дане підприємство, специфіку виробничої діяльності підприємства і технології виробництва продукції, виробничу структуру підприємства. Таке знайомство з підприємством може здійснюватися за допомогою таких методичних прийомів та способів, як: спостереження, обстеження та опитування.

II етап. Цей етап аудиторської перевірки дозволяє здійснити знайомство аудитора з особливостями ведення бухгалтерського обліку на даному підприємстві, планом рахунків, складанням облікових регістрів та формуванням фінансової звітності підприємства. На цьому аудитор повинен використати такі методичні прийоми, як документальна перевірка та аналітичні процедури.

III етап. Після ознайомлення з виробничою та фінансовою діяльністю підприємства, їх особливостями аудитор може визначити попередній обсяг перевірки та приблизну тривалість її прове-

дення. Для з'ясування строку виконання перевірки слід домовитись з керівництвом підприємства про строки надання необхідної інформації аудиторю, безпосереднє проведення перевірки та строк надання аудиторського звіту або висновку.

НАПРЯМКИ ТА ОБ'ЄКТИ АУДИТУ ДОХОДІВ У ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Напрямок аудиту	Об'єкти аудиту
Облікова політика	— класифікація доходів від різних видів діяльності
	— умови визнання доходу від реалізації продукції
	— умови визнання доходу від надання послуг
	— умови визнання доходу від цільового фінансування
	— умови визнання доходу в результаті використання активів підприємства іншими сторонами
	— оцінка доходу
	— розкриття облікової політики у Примітках до фінансової звітності
Операції бухгалтерського обліку	— дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	— вирахування з доходу
	— інший операційний дохід
	— дохід від участі в капіталі
	— інші фінансові доходи
	— інші доходи
	— надзвичайні доходи
Записи в документах	— первинні документи (рахунки-фактури, виписки банку, товарно-транспортні накладні та ін.)
	— облікові реєстри (журнал-ордер № 6)
	— Головна книга
	— матеріали інвентаризації
	— фінансова звітність
Порушення та зловживання	— первинні документи
	— облікові реєстри
	— фінансова звітність
	— кореспонденція рахунків

IV етап. Проведення попередніх переговорів та укладання договору на проведення аудиторської перевірки.

V етап. Вивчення й оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та на їх основі вибір методу організації перевірки (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований), розробки

аудиторських процедур. Зазначені процедури сприятимуть плануванню кваліфікованої перевірки та розробці ефективного аудиторського підходу до її проведення. Згідно з МСА № 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень», аудитор повинен використовувати своє професійне судження для оцінки аудиторського ризику і для розробки аудиторських процедур, щоб забезпечити зменшення цього ризику до допустимо низького рівня. Для цього аудитор повинен настільки оцінити систему бухгалтерського обліку підприємства, щоб мати достатньо розуміння про основні класи операцій підприємства, суттєві облікові записи, підтверджувальні документи й рахунки у фінансових звітах, про особливості процесу ведення бухгалтерського обліку, використання комп'ютерної обробки даних і складання фінансової звітності.

Якщо аудитор висловлює думку про суттєвість фінансової інформації, то відповідно, він повинен оцінити її суттєвість. МСА № 320 «Суттєвість в аудиті» вимагає від аудитора при складанні плану аудиторської перевірки встановлювати рівень суттєвості з метою виявлення викривлень.

Рівень суттєвості може встановлюватися на рівні всієї фінансової звітності і на рівні окремих рахунків та класів операцій. При здійсненні перевірки доходів та фінансових результатів аудитор повинен визначити суттєвість на рівні окремих рахунків класу 7.

VI етап. Після визначення та оцінки системи внутрішнього контролю, оцінки аудиторського ризику та суттєвості аудитор може розпочати складання плану та програми проведення аудиторської перевірки. Згідно з МСА № 300 «Планування аудиту фінансових звітів», для проведення ефективної аудиторської перевірки аудитор повинен планувати свою роботу. Планування аудиту повинно відбуватися на підставі таких міжнародних нормативів аудиту, як: № 310 «Знання бізнесу», № 320 «Суттєвість в аудиті», № 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» тощо.

VII етап. Наступним етапом роботи аудитора є вивчення первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності визначеними методами згідно плану та програми аудиторської перевірки. Цей етап найтриваліший, вимагає заповнення найбільшої кількості робочих документів, які стосуються безпосередньої перевірки об'єкта аудиту. Для цього аудитор збирає достатні та відповідні аудиторські докази для формування обґрунтованого висновку аудиторської перевірки.

Для отримання аудиторських доказів при перевірці доходів та фінансових результатів необхідно керуватися МСА 500-580 «Аудиторські докази». Згідно з МСА № 500 «Аудиторські докази» всі зібрані аудиторські докази повинні бути достатніми та відповідними для всебічної оцінки об'єкта дослідження, які можна одержати шляхом проведення тестів контролю та процедур по суті.

VIII етап. У ході проведення дослідної частини перевірки, одержання та аналізу достатньої кількості аудиторських доказів аудитор може виявити порушення в обліку та фінансовій звітності.

IX етап. Наступним етапом є узагальнення результатів перевірки, аналіз робочих документів, складання зведеного документа за результатами перевірки. Рационально організоване ведення робочої документації протягом усіх етапів аудиторської перевірки дає можливість зменшити термін її аналізу, здійснити узагальнення одержаної інформації, покращити якість перевірки та здійснити напisanня обґрунтованого аудиторського звіту та висновку.

У МСА № 230 «Документація з аудиту» подається перелік робочих документів, які можуть бути складені у ході проведення перевірки, але про необхідність написання зведеного документа не зазначено. На нашу думку, такий документ не доцільно складати у випадку невеликої кількості робочих документів або за умов не виявлення суттєвих порушень у ході перевірки. При великій кількості робочих документів та виявленні суттєвих порушень у ході перевірки аудитор необхідно складати такий зведений документ.

X етап. Після аналізу всіх робочих документів аудиторської перевірки аудитор може приступати до складання аудиторського звіту та аудиторського висновку. Аудиторський висновок є офіційним документом і складається для користування в основному зовнішніми користувачами. Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку аудитора, яка викладається в письмовій формі з дотриманням вимог МСА-700.

XI етап. На останньому етапі перевірки аудитор ознайомлює з аудиторським висновком керівництво підприємства та здійснює підписання його двома сторонами (керівництвом підприємства та аудиторською фірмою). Датою підписання аудиторського висновку повинен бути день завершення аудиторської перевірки, повідомлення про результати її проведення та відповідно надання висновку керівництву підприємства. В цей день керівництво має підписати акт приймання-передачі виконаних робіт та аудиторського висновку.