

УДК 336.221.26

М. О. Ніконович,
к. е. н., доцент кафедри фінансового аналізу і контролю,
Київський національний торговельно-економічний університет

ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

M. Nikonovich,
Cand.Econ.Sci., associate Professor of the Department "Financial analysis and control",
Kyiv national University of Trade and Economics

DOCUMENTATION OF AUDIT THE COSTS OF THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

Розкрито організаційно-методичні засади документування аудиту витрат промислового підприємства. Зокрема розглянуто вимоги до робочої документації аудиту та її групування відповідно до поставлених завдань аудиту витрат промислового підприємства.

The organizational and methodological bases of documentation for the audit of industrial enterprise costs are disclosed. In particular, the requirements to the working documentation of the audit and its grouping according to the goals of audit of industrial enterprise costs are considered.

Ключові слова: документування, промислове підприємство, контроль, аудит, витрати.
Key words: documentation, industrial enterprise, control, audit costs.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Досліджені підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до організації та методики документування аудиту носять здебільшого загальнотеоретичний характер. Така ситуація зумовлює необхідність їх подальшої адаптації для окремих об'єктів аудиту та галузей господарювання суб'єктів аудиту, що у свою чергу значно збільшує час аудиторської перевірки. Вирішення цього питання вимагає розробки організаційно-методичних підходів більш спеціалізованого та прикладного характеру.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Науково-теоретичні підходи щодо документування аудиту сформульовані вітчизняними та зарубіжними вченими, серед яких Ф. Бутинець [1], Ю. Данилевський [4], О. Редько [5], Л. Кулаковська [6], А. Бодюк [7], О. Миронова [8], А. Кузьмінський [9], Н. Кужельний [9], О. Петрик [9] та ін.

МЕТА СТАТТІ

Метою публікації є аналіз методичних підходів, що застосовуються у вітчизняній та зарубіжній практиці, до документування аудиту витрат промислових підприємств та їх подальше удосконалення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Аудиторська організація та індивідуальний аудитор зобов'язані документально оформляти всі відомості, які є важливими з точки зору надання доказів, що підтверджують аудиторську думку щодо достовірності облікових даних про витрати промислового підприємства у всіх суттєвих аспектах, а також доказів того, що аудиторську перевірку було проведено відповідно до міжнародних стандартів аудиторської діяльності. Досліджені нами підходи вітчизняних та зарубіжних вчених [1—9] свідчать, що питання організації та методики документування аудиту витрат промислових підприємств висвітлено в недостатній для аудиторської

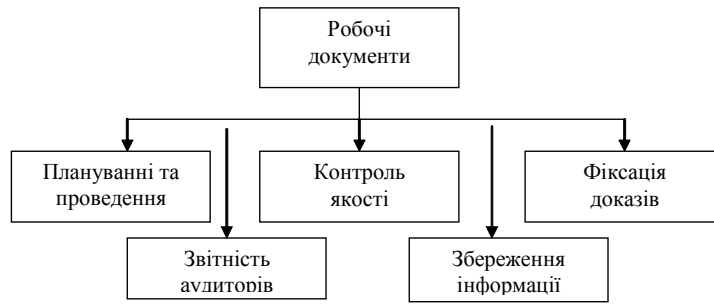


Рис. 1. Цілі використання робочих документів аудиту

Джерело: [10, с. 151].

практики мірі, що зумовлює необхідність подальшого його дослідження та розробки.

Відповідно до МСА 230 "Аудиторська документація", аудиторська документація — це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів та висновків [10, с. 148].

Робочі документи можуть бути представлені у формі даних, зафіксованих на папері, фотоплівці, в електронному вигляді або в іншій формі.

Робочі документи використовуються (рис. 1):

- 1) при плануванні та проведенні аудиту витрат;
- 2) при здійсненні поточного контролю та перевірки виконаної аудитором роботи;
- 3) для фіксування аудиторських доказів, одержуваних з метою підтвердження думки аудитора;
- 4) при складанні аудитором робочих звітів;
- 5) для збереження інформації для майбутніх аудиторів [10, с. 150].

Вимоги до документування аудиторських процедур регулюються МСА 230 "Аудиторська документація", які встановлюють єдині вимоги до складання документації в процесі аудиту фінансової (бухгалтерської) звітності [10, с. 150].

Робочі документи аудитора повинні складатися в достатньо повній і детальній формі, необхідній для забезпечення спільного розуміння аудиту.

У робочих документах аудитор відображає інформацію про планування аудиторської роботи по перевірці обліку витрат промисловості, характер, термін та обсяг виконаних аудиторських процедур, їх результати, а також про висновки, зроблені на підставі отриманих аудиторських доказів, зокрема висвітлюються процедури дослідження та визначення ризиків, пов'язаних з організацією виробничого процесу на всіх його стадіях, результати роботи залучених експертів, дослідження застосовуваних у виробництві технологічних схем, результати вивчення даних про природній убуток матеріалів, норми витрат ТМЦ та енергоносіїв, норми виробничих витрат та витрат від браку.

У робочих документах має міститися обґрунтування аудитором всіх важливих моментів, щодо яких необхідно висловити своє професійне судження, разом з висновками аудитора щодо них. У тих випадках, коли аудитор проводив розгляд складних виробничих процесів або висловлював професійне судження з суттєвих класів виробничих операцій, в ро-

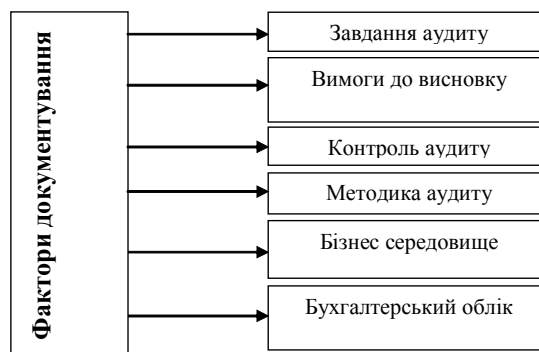


Рис. 2. Фактори процесу документування аудиту

Джерело: розроблено автором.

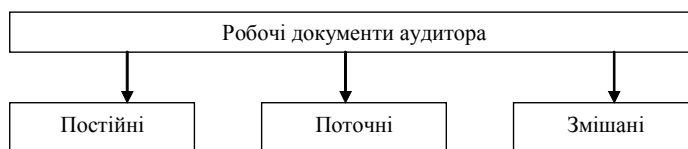


Рис. 3. Групування робочих документів

Джерело: розроблено автором.

бочі документи включають факти, які були відомі аудитору на момент формування висновків і необхідну аргументацію, включаючи зовнішні та внутрішні положення та стандарти, що регулюють облік та контроль витрат підприємства.

Аудитор самостійно визначає обсяг документації щодо кожної конкретної аудиторської перевірки, керуючись своєю професійною думкою. Характерним аспектом документування аудиту витрат є більш детальне відображення процесу накопичення та консолідації облікової інформації виробничого та внутрішньо-цехового обліку. Наприклад, відображається схема джерел формування даних виробничих звітів, звітів про обсяги виробленої продукції та незавершеного виробництва для технологічних циклів виробництва, питома вага у загальному обсязі яких є значною.

Форма і зміст робочих документів аудитора залежать від ряду факторів (рис. 2):

- 1) встановлення рівня суттєвості даних про витрати;
- 2) прийнятого рівня аудиторського ризику для надання позитивного висновку щодо достовірності даних обліку витрат;
- 3) характеру та складності галузі промисловості діяльності суб'єкту, що перевіряється;
- 4) характеру і стану систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат суб'єкту, що перевіряється;
- 5) необхідності давати вказівки працівникам аудитора, здійснювати за ними поточний контроль і перевіряти виконану ними роботу;
- 6) конкретних методів і прийомів, що застосовуються в процесі проведення аудиту зумовлених застосовуваними технологіями, нормативно-правовою базою галузі, масштабами перевірки.

Робочі документи систематизуються в залежності від обставин кожної конкретної аудиторської перевірки і потреб аудитора в ході її проведення. Розробляються типові форми документації, наприклад, стандартна структура аудиторського файлу (папки) робочих документів, бланки, опитувальники, типові листи і звернення тощо. Форми документації мають визначати, до якого типу вироб-

ничих операцій вони належать, ознаки, за якими класифікуються виробничі операції такого типу, перелік внутрішніх правил та стандартів підприємства (наказів, посадових обов'язків), які регламентують формування облікових даних про витрати такого типу чи класу операцій. Крім того, можуть використовуватися графіки, аналітична та інша документація, підготовлені суб'єктом, що перевіряється.

У цих випадках аудитор зобов'язаний переконатися в тому, що такі матеріали підготовлені належним чином та відповідають зовнішнім та внутрішнім галузевим нормам та правилам.

Робочі документи аудитора містять:

- 1) інформацію, що стосується організації та технології виробництва суб'єкту господарювання;
- 2) витяги або копії необхідних норм, положень та правил, що регулюють облік витрат;
- 3) інформацію про галузь промисловості, економічне та нормативно-правове середовище суб'єкту перевірки;
- 4) інформацію, що відображає процес планування, включаючи програми аудиту витрат і будь-які зміни до них;
- 5) докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат;
- 6) докази, що підтверджують оцінку невід'ємного ризику, рівня ризику засобів контролю і будь-які коригування цих оцінок;
- 7) докази, що підтверджують факт аналізу аудитором роботи внутрішнього аудитора з перевірки та контролю витрат;
- 8) аналіз виробничих та облікових операцій та залишків по рахунках бухгалтерського обліку витрат;
- 9) принципи агрегації показників обліку витрат і тенденцій їх зміни;
- 10) відомості про характер, термін, обсяг аудиторських процедур і результати їх виконання;
- 11) докази, які підтверджують, що робота, виконана працівниками аудитора, здійснювалася під контролем кваліфікованих фахівців і була перевірена;

12) відомості про те, хто виконував аудиторські процедури, із зазначенням часу їх виконання;

13) детальну інформацію про процедури, застосовані до фінансової (бухгалтерської) звітності підрозділів і/або дочірніх підприємств, що перевірялися іншим аудитором;

14) копії запитів, спрямованих іншим аудиторам, експертам і третім особам, та отриманих від них результатів;

15) копії листів і телеграм з питань аудиту витрат, доведених до відомих керівників суб'єкту, що перевіряється, або обговорюваних з ними, включаючи умови договору про проведення аудиту або виявлення суттєвих недоліків системи внутрішнього контролю;

16) письмові заяви, отримані від суб'єкту, що перевіряється; висновки, зроблені аудитором з найбільш важливих питань аудиту, включаючи помилки і незвичайні обставини, які були виявлені аудитором в ході виконання процедур аудиту, і відомості про заходи, вжиті аудитором у зв'язку з цим;

17) копії реєстрів бухгалтерського обліку витрат;

18) матеріали зіставлень та зустрічних перевірок даних про надходження та вибуття ТМЦ, енергоносіїв та ін. у процесі виробництва та збуту.

Якщо суб'єкт перевіряється кілька років поспіль, то деякі файли робочих документів (папки) можуть бути віднесені до категорії постійних (перманентних), оновлюваних по мірі надходження нової інформації, але залишаються як і раніше значущими, на відміну від поточних аудиторських файлів (папок), які містять інформацію, що відноситься в основному до аудиту окремого періоду.

За кожним об'єктом перевірки аудитор формує такі папки (рис. 3):

1) постійну папку;

2) щорічну (поточну) папку.

У постійній папці розміщується постійна і незмінна інформація про клієнта, наприклад:

— копії норм, положень та наказів суб'єкта господарювання;

— інформація про основні статті витрат підприємства;

— дані про організаційну структуру виробництва та управління;

— копії довгострокових угод з постачальниками та підрядниками, тендерна документа-

ція та ін., які мають значення для проведення аудиту протягом багатьох років;

— копії нормативних документів щодо регламентації та регулювання обліку витрат, що мають відношення до функціонування даного підприємства або підприємств деякої специфічної групи, до якої має відношення і організація клієнта.

У щорічній (поточній) папці розміщуються поточні робочі документи аудиторської перевірки витрат за підсумками кожного конкретного року. На кожен рік по кожній перевірці організації створюється окрема поточна папка або комплект папок.

Документація в поточній папці може структуруватися за розділами, з присвоєнням їм кодів, наприклад:

1) розділ — копії первинних документів та звітів про витрати клієнта, що підлягають перевірці; копія офіційного аудиторського висновку щодо обліку та звітності про витрати; копія листа аудиторів керівництву об'єкта аудиту (докладного звіту аудиторів) за підсумками роботи;

2) розділ — документи, що відображають завершення аудиторської перевірки: анкета керівника аудиту за підсумками перевірки; анкета перевіряючого (партнера) за підсумками перевірки; переліки невирішених питань; таблиці обліку робочого часу та інші документи (протоколи, записки), що відображають завершення роботи і рішення виникаючих при цьому проблем, копії актів прийому-здачі роботи;

3) розділ — основні та супровідні документи, що відображають план та програму аудиту витрат;

4) розділ — перелік важливих питань і зауважень, що виникли в ході роботи з клієнтом; перелік зазначених проблем; реєстри зазначених відхилень; пункти листа керівництву клієнта (звіту аудитора) з відповідними робочими документами і поясненнями;

5) розділ — документи, що відображають безпосередній хід аудиторської перевірки: схеми перевірки первинної документації, облікових реєстрів та звітів про витрати; програми проведення самостійних аудиторських процедур, аналітичних процедур та перевірок засобів контролю; робочі документи, які безпосередньо відображають хід виконання цих процедур та перевірок; документи, що узагальнюють результати проведення таких процедур і т.д.

Робочі документи в папках повинні бути пронумеровані, і за необхідності, містити пе-

рехресні посилання. Коди та номери доцільно прив'язати до класифікації витрат підприємства.

Аудиторська організація має встановити такі процедури, які забезпечують збереження та конфіденційність даних робочих документів. Як правило, такі документи зберігаються впродовж п'яти років. Робочі документи є власністю аудитора. Хоча частина документів або витяги з них можуть бути надані суб'єкту перевірки на розсуд аудитора, вони не можуть служити заміною бухгалтерських записів суб'єкту перевірки.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження визначено, що процес документування аудиту витрат промислового підприємства має низку відмінних від загальнотеоретичної основи аспектів, які зумовлені, перш за все, організаційними та технологічними характеристиками промислових підприємств, різноманітням господарських операцій та застосовуваними системою управління підприємством підходами до обліку та контролю витрат.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник / Бутинець Ф.Ф. — Житомир: ПП "Рута", 2001. — 416 с.
2. Слепов В. А. Ценообразование: учебное пособие / Слепов В.А., Николаева Т.Е. — [2-е изд., испр.] — М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2001. — 152с.
3. Гончарук Я.А. Аудит: навчальний посібник / Гончарук Я.А., Рудницький В.С.- Львів: Світ, 2002. — 296 с.
4. Аудит: учебное пособие / [Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова]. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — 544 с.
5. Редько О.Ю. Аудиторські докази: практичний посібник по застосуванню положень МСА № 500-580 / Редько О.Ю. — К.: НЦОА, 2012. — 32 с.
6. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2009. — 544 с.
7. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: монографія / А.В. Бодюк. — К.: Кондор, 2009. — 356 с.
8. Миронова О.А. Аудит: теорія і методологія: учеб. пособие / О.А. Миронова, М.А. Азарская. — Москва: 2007. — 248 с.
9. Кузьминский А. Аудит: практ. пособ. / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. — К.: Учетинформ, 1996. — 283 с.

10. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. с англ. мови: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Балченко С.А., Біндер С.Г., Гик О.В. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2010. — 842 с.

References:

1. Butynets', F.F. (2001), *Audyt i reviziia pidpriemnyts'koi diial'nosti: navchal'nyj posibnyk* [Audit and audit of business: tutorial], PP Ruta, Zhytomyr, Ukraine.
2. Slepov, V. A. and Nikolaeva, T.E. (2001), *Tsenoobrazovanye: uchebnoe posobye* [Price formation: tutorial], 2nd ed, YD FBK PRESS, Moscow, Russia.
3. Honcharuk, Ya.A. and Rudnyts'kyj, B.C. (2002), *Audyt: navchal'nyj posibnyk* [Audit: tutorial], Svit, L'viv, Ukraine.
4. Danylevskij, Yu.A. Shapyhuzov, S.M. Remyzov, H.A. and Starovojtova, E.V. (2000), *Audyt: uchebnoe posobye* [Audit: tutorial], YD FBK-PRESS, Moscow, Russia.
5. Red'ko, O.Yu. (2012), *Audytors'ki dokazy: praktychnyj posibnyk po zastosuvanniu polozhen' MSA № 500-580* [Audit evidence: a practical guide to the application of the provisions of the ISA № 500-580], NTsOA, Kyiv, Ukraine.
6. Kulakovs'ka, L.P. and Picha, Yu.V. (2009), *Orhanizatsiia i metodyka audytu: pidruchnyk* [Organization and methodology of audit: textbook], Karavela, Kyiv, Ukraine.
7. Bodiuk, A.V. (2009), *Metodolohichni ta normatyvno-pravovi aspekty audytu pidpriemnyts'koi diial'nosti: monohrafiia* [Methodological and regulatory auditing of business: monograph], Kondor, Kyiv, Ukraine.
8. Myronova, O.A. and Azarskaia, M.A. (2007), *Audyt: teoriia y metodolohiia: ucheb. Posobye* [Auditing: theory and methodology: textbook.], Moscow, Russia.
9. Kuz'mynskij, A. Kuzhel'nyj, N. Petryk, E. Savchenko, V. and oth. (1996), *Audyt: prakt. posob.* [Audit: Pract. benefits.], Uchetynform, Kyiv, Ukraine.
10. Ol'khovikova, O.L. Selez'n'ov, O.V. Balchenko, S.A. Binder, S.H. and Hyk, O.V. (2010), *Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: vydannia 2010 roku, chastyna 1* [International standards of quality of control of audit, review, other assurance and related services: ed 2010 Part 1], IAMTs AU "STATUS", Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 04.05.2014 р.