

Ключові слова: фінансова звітність, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, реформування системи бухгалтерського обліку.

Аннотація

В статті проаналізовані організаційні та методичні зміни формування та представлення фінансової звітності в зв'язі з прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» та припинення дії Положень (стандартів) бухгалтерського учета 1-5. Виявлено проблемні питання та дані рекомендації по їх вирішенню. Виділено суттєві невідповідності фінансової звітності, складеної в відповідності з вимогами НП(С)БУ 1, Міжнародним стандартам фінансової звітності. Акцентовується увага на основних змінах, які стосуються загального порядку складання фінансової звітності, а також стосуються конкретно кожної з форм звітності.

Ключевые слова: финансовая отчетность, национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, реформирование системы бухгалтерского учета.

Annotation

The article analyzes the organizational and methodological changes in the formulation and presentation of financial statements due to the adoption of National Accounting Statement (standard) 1 «General requirements to the financial statements» and termination of the AR(S) 1-5. Revealed problems and recommendations are given as to the ways of solving these problems. Singled out the most significant non-compliance with the financial statements prepared in accordance with the requirements of NAS(s) 1 International financial reporting standards. Attention is accented on major changes concerning the general order of the financial statements, as well as those specific to each of the reporting forms.

Key words: financial statements, National Accounting Statement (standard), international financial reporting standards, reform of the accounting system.

УДК 657.6:338.58

**Таратута Л.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Свидрань В.Ю.,
Запорізька державна інженерна академія**

ФОРМУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ АУДИТУ ВИТРАТ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

Постановка проблеми. Витрати підприємства є одним з найважливіших і одним з трудомістких об'єктів обліку, контролю. Від правильності їх визначення залежить точність розрахунку фінансового результату діяльності підприємства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Більшість авторів дають різне визначення витрат, основні з яких наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Економічна сутність витрат визначена вітчизняними авторами

| Автор | Визначення |
|------------------------------|--|
| 1 | 2 |
| Бутинець Ф. Ф. [1, с. 34] | Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. |

продовження табл. 1

| 1 | 2 |
|--|---|
| Нашкєрська В. Г. [8, с. 390] | Витрати – це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг в процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції. Витрати визначаються при зменшенні активів або при зростанні зобов'язань, внаслідок яких відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки. |
| Гладких Т. В. [3, с. 316] | Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять для зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період. |
| Мельник Л. Г., Корінцева О. І. [6, с. 369] | Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку. |
| Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. [13, с. 9-10] | Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети. |
| Пушкар М. С. [11, с. 389] | Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів). |
| Сопко В. В. [12, с. 341] | Затрати - використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці. |
| Нападовська Л. В. [7, с. 241] | Термін «витрати» означає використання (відтік) грошових коштів і одночасно – це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу. |

Джерело : складено авторами

Отже, облік витрат це дії, спрямовані на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного періоду, які пов'язані з процесами виробництва та реалізації продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вивчення теорії та методології аудиту витрат зробили такі відомі вчені, як Бутинець Ф. Ф., Кулаковська Л. П., Піча Ю. В., Сахарцева І. І., Давидов Г. М., Подольський В. І., Суш В. П., Ахметбеков А. Н., Дубровина Т. А., Шеремет А. Д., Суйц В. П., Давидов Г. М., Трущ В. Є. та інші.

Але в сучасній науковій літературі відсутні питання методології та методики аудиту саме витрат за елементами.

Постановка завдання. Для удосконалення методичних підходів з аудиту витрат нами поставлено наступне завдання: розкрити мету, нормативно-правові основи, якісні характеристики та методичні рекомендації для проведення аудиту витрат за елементами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для початку проаналізуємо наукові джерела стосовно мети аудиту витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення вітчизняних вчених про мету аудиту витрат

| Автор | Мета аудиту витрат |
|---|---|
| Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко [4, с. 137] | Мета аудиту витрат – складання висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки й подання фінансових звітів. |
| Б. Л. Дугинський, І. О. Дугинська [5, с. 267] | Мета аудиту з обліку витрат діяльності – встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта. |

Джерело : складено авторами

Отже, на думку авторів, метою аудиту витрат за елементами є отримання достатніх доказів впевненості для підтвердження правильної організації обліку витрат за елементами, достовірності розкриття інформації до діючих тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності.

Аудит витрат за елементами регламентується нормативними документами, які наведені в табл.

3.

Таблиця 3

Нормативно-правові вимоги аудиту витрат за елементами

| № з/п | Нормативно-правові акти | Характеристика документу |
|-------|--|---|
| 1 | Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 № 125-XII [9] | - Створює правові засади організації аудиторської діяльності. - Визначає поняття аудиту, аудиторської діяльності, аудитора, аудиторської фірми, аудиторського висновку та інших документів аудитора. - Визначає права та обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, обмеження до проведення аудиту, обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту та їх відповідальність перед аудитором і державою. |
| 2 | Кодекс етики Професійних бухгалтерів | Визначає основні етичні норми, яких повинні дотримуватись аудитори в процесі здійснення аудиту та надання аудиторських послуг. |
| 3 | Міжнародні стандарти аудиту (МСА) | Формують єдині основні вимоги до якості та надійності аудиту і забезпечення відповідного рівня гарантій щодо результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Вони забезпечують: - високу якість аудиторських перевірок; - впровадження в аудиторській практиці нових наукових досліджень; - допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки; - допомагають аудитору вести переговори з клієнтом; - забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу. |
| 4 | Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] | Встановлює загальні правила та принципи бухгалтерського обліку, регулювання його на рівні держави, особливості організації та ведення бухгалтерського обліку, порядок складання фінансової звітності. |
| 5 | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2] | Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. У п. 21–26 описано склад витрат за економічними елементами. |
| 6 | Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. | Стаття 138 описує склад витрат та порядок їх визнання. Стаття 143 Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи (до складу витрат платника податку відносяться суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у розмірах і порядку, встановлених законом). |

Джерело : складено авторами

Загальний план проведення аудиторської перевірки (табл. 4) повинен включати в себе три основних етапи, які включають в себе певні завдання та перелік аудиторських процедур.

Таблиця 4

Загальний план проведення аудиторської перевірки

| Етапи | Мета і завдання | Перелік процедур | Робоча аудиторська група | Термін етапу аудиту |
|----------------|--|--|-------------------------------|---------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| I. Підготовчий | Знайомство з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення ризику, суттєвості, планування аудиту витрат за елементами | Обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування | Керівник, члени робочої групи | |
| II. Основний | Встановити правильність віднесення витрат до елементів | Перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності | Члени робочої групи | |
| | Визначити відповідність витрат за елементами законодавчим та нормативним документам, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності | Перевірка правильного віднесення витрат | | |
| | | Перевірка правильності складання кореспонденції за рахунками | | |
| | | Перевірка правильності відображення обліку витрат за елементами в фінансовій звітності | | |

продовження табл. 4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----------------|--|---|-------------------------------|---|
| III. Заключний | Підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту | Здійснення процедур по систематизації та обґрунтування отриманої інформації | Керівник, члени робочої групи | |

Джерело : розроблено авторами

Програма ефективного проведення аудиту витрат за елементами повинна відповідати вимогам якісних аспектів подання інформації в звітності, а саме: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є.

Авторами запропонована наступна програма аудиту витрат за елементами (табл. 5).

Таблиця 5

Програма аудиту витрат за елементами

| № з/п | Завдання аудиту та якість | Аудиторські процедури | Аудиторські докази | Індекс робочого документу | Методи аудиту |
|-------|---|--|--|---------------------------|--|
| 1 | Встановити правильність складу матеріальних витрат [Б; Г] | Перевірка складу матеріальних витрат | Журнал №5А, Звіт про фінансові результати | РД-1 | Документальний |
| 2 | Встановити правильність складу витрат на оплату праці [А; Б; Г] | Перевірка складу витрат на оплату праці. Вивчити разом із керівництвом процедури виплати заробітної плати та визначити ключові фактори, що зв'язані із заробітною платою. Визначити звичайну ставку заробітної плати робітників різних рівнів. | Журнал №5А, Розрахунково-платіжна відомість, Звіт про фінансові результати | РД-2 | Документальний, зіставлення |
| 3 | Встановити правильність складу відрахування на соціальні заходи [А; Б; Г] | Перевірка складу відрахувань на соціальні заходи | Журнал №5А, Розрахунково-платіжна відомість, Звіт про фінансові результати | РД-3 | Документальний, зіставлення, арифметичний |
| 4 | Встановити правильність включення до амортизації [А; Б; Г] | Перевірка нарахування амортизації | Журнал №5А, Журнал 4, Звіт про фінансові результати | РД-4 | Документальний, зіставлення, арифметичний |
| 5 | Встановити правильність включення інших операційних витрат [А; Б; Г] | Перевірка складу інших операційних витрат | Журнал №5А, Звіт про фінансові результати | РД-5 | Документальний, зіставлення, арифметичний |
| 6 | Встановити правильність відображення обліку витрат за елементами [А; Б] | Перевірити відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку витрат за елементами рахунку класу 8. Перевірити бухгалтерський облік на предмет великих або незвичайних операцій. | Журнал №5, Головна книга. | РД-6 | Суцільний |
| 7 | Встановити правильність відображення суми витрат за елементами в фінансовій звітності підприємства [Б; Є] | Оцінити підтвердження повноти розкриття інформації витрат за елементами в фінансовій звітності | Журнал №5А, Головна книга, Звіт про фінансові результати | РД-7 | Документальне оформлення, арифметичний контроль, зіставлення |

Джерело : розроблено авторами

Запропонована програма аудиту дозволяє охопити основні операції підприємства з витратами за елементами. В цій рекомендованій програмі аудиту відображені основні процедури, які необхідно застосовувати для вирішення основних завдань аудиторської перевірки.

Дана типова програма аудиту витрат за елементами може бути використана аудитором при перевірці будь-якого підприємства, що використовує облік витрат за елементами.

Для того, щоб провести якісний аудит, аудитору необхідно насамперед провести анкетування організації обліку витрат за елементами (табл. 6).

Таблиця 6

Анкета організації обліку витрат за елементами на підприємстві

| № | Зміст питання | Відповідь |
|---------------------------------|---|-----------|
| Дані про опитуваного | | |
| 1 | Скільки років головний бухгалтер працює на цьому підприємстві? | |
| Довідкові дані про підприємство | | |
| 1 | Чи використовує підприємство 8 клас рахунків? | |
| 2 | Чи автоматизовано облік витрат за елементами на підприємстві? | |
| 3 | Як часто на підприємстві здійснюються перевірки витрат за елементами? | |
| 4 | Коли на підприємстві здійснювалася остання перевірка витрат за елементами? | |
| 5 | Які порушення було виявлено під час перевірки? | |
| Перевірка витрат за елементами | | |
| 1 | Хто на підприємстві веде облік витрат за елементами? | |
| 2 | Яка кореспонденція рахунків з використанням 9 класу, які включаються до витрат за елементами? | |
| 3 | Які витрати включаються до матеріальних затрат? | |
| 4 | Які витрати включаються до витрат на оплату праці? | |
| 5 | Які витрати включаються до відрахування на соціальні заходи? | |
| 6 | Які витрати включаються до амортизації? | |
| 7 | Які витрати включаються до інших операційних витрат? | |
| 8 | Чи відображаються в обліку результати перевірки витрат за елементами? | |

Джерело : розроблено авторами

Тест внутрішнього контролю дозволить аудитору визначити основні моменти організації контролю фінансової інформації та її «прозорість» на підприємстві, що в подальшому буде впливати на розрахунок аудиторських ризиків (табл. 7).

Таблиця 7

Тест внутрішнього контролю витрат за елементами (приклад заповнення)

| № | Зміст питання | Варіант відповіді | | | Примітки |
|--------------------------|--|-------------------|----|---------------------|-----------|
| | | Так | Ні | Інформація відсутня | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Загальні питання | | | | | |
| 1 | Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю? | | Ні | | |
| 2 | Чи санкціонуються витрати відповідною особою? | | Ні | | |
| 3 | Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати (акти, накладні)? | Так | | | |
| 4 | Яка встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів: щомісячно, щоквартально, раз на рік? | | | | Щомісячно |
| 5 | Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році? | | Ні | | |
| 6 | Чи були виявлені аудиторами порушення? | | | + | |
| 7 | Чи є ефективними процедури внутрішнього контролю? | | | + | |
| 8 | Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства? | Так | | | |
| 2. Витрати за елементами | | | | | |
| 1 | Чи ведеться на підприємстві Журнал 5А? | Так | | | |
| 2 | Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат за елементами | Так | | | |

продовження табл. 7

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|--|-----|---|---|---|
| 3 | Чи відповідає відображення на рахунках 80, 81, 82, 83, 84 вимогам П(С)БО 16 та іншим нормативним актам | Так | | | |
| 4 | Чи містять робочі документи достатню інформацію про витрати за елементами? | Так | | | |

Джерело : розроблено авторами

В робочих документах при перевірці аудитор відображає лише відхилення.

При проведенні перевірки матеріальних витрат (табл. 8) рекомендуються наступні додаткові процедури:

—Аудитор має встановити правильність їх визначення, крім продукту власного виробництва, тобто правильність формування складу матеріальних витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

—Проаналізувати ув'язку матеріальних витрат за лімітними картками, відомостями, накладними, з Головною книгою та Звітом про фінансові результати.

Таблиця 8

Результати процедур з перевірки складу матеріальних витрат (РД – 1)

| Перевірка складу матеріальних витрат | | | | |
|--------------------------------------|--|------------------------|------------------|-------------------|
| № | Склад матеріальних витрат | Сума | | Відхилення (+; -) |
| | | За даними підприємства | За даними аудиту | |
| 1 | Витрати сировини й матеріалів | | | |
| 2 | Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів | | | |
| 3 | Витрати палива й енергії | | | |
| 4 | Витрати тари та тарних матеріалів | | | |
| 5 | Витрати будівельних матеріалів | | | |
| 6 | Витрати запасних частин | | | |
| 7 | Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення | | | |
| 8 | Витрати товарів | | | |
| 9 | Інші матеріальні витрати | | | |
| 10 | Усього | | | |

Джерело : розроблено авторами

При проведенні перевірки витрат на оплату праці (табл. 9) рекомендуються такі додаткові процедури:

—На основі обліку заробітної плати визначити загальну кількість працівників з класифікацією їх за типами або класами. Визначити звичайну ставку заробітної плати робітників різних рівнів.

Таблиця 9

Результати процедур з перевірки складу витрат на оплату праці (РД – 2)

| Перевірка складу витрат на оплату праці. Вивчити разом із керівництвом процедури виплати заробітної плати та визначити ключові фактори, що зв'язані із заробітною платою. Визначити звичайну ставку заробітної плати робітників різних рівнів. | | | | |
|--|--------------------------------------|------------------------|------------------|-------------------|
| № | Склад витрат на оплату праці | Сума | | Відхилення (+; -) |
| | | За даними підприємства | За даними аудиту | |
| 1 | Виплати за окладами й тарифами | | | |
| 2 | Премії та заохочення | | | |
| 3 | Компенсаційні виплати | | | |
| 4 | Оплата відпусток | | | |
| 5 | Оплата іншого невідпрацьованого часу | | | |
| 6 | Інші витрати на оплату праці | | | |
| 7 | Усього | | | |

Джерело : розроблено авторами

–Розробити тест – прогноз загальної суми на оплату та преміювання, порівняти результати з витратами на заробітну плату, що вказані на рахунках та в Головній книзі.

–Проаналізувати ув'язку витрат на заробітну плату згідно з Головною книгою із фондом заробітної плати відповідно до податкової звітності по заробітній платі.

При проведенні перевірки складу відрахувань на соціальні заходи (табл. 10) рекомендуються наступні додаткові процедури:

–Встановити правильність визначення відрахувань на соціальні заходи та їх відображення у Звіті про фінансові результати.

–Встановити відповідність відрахувань на соціальні заходи в Головній книзі, Звіті про фінансові результати та іншій звітності у соціальні фонди.

Таблиця 10

Результати процедур з перевірки складу відрахувань на соціальні заходи (РД – 3)

| Перевірка складу відрахувань на соціальні заходи | | | | |
|--|--|------------------------|------------------|-------------------|
| № | Відрахування на соціальні заходи | Сума | | Відхилення (+; -) |
| | | За даними підприємства | За даними аудиту | |
| 1 | Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування | | | |
| 2 | Відрахування на індивідуальне страхування | | | |
| 3 | Усього | | | |

Джерело : розроблено авторами

Під час проведення перевірки амортизації (табл. 11) аудитор повинен встановити правильність визначення амортизаційних витрат, до складу яких належить амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Таблиця 11

Результати процедур з перевірки нарахування амортизації (РД – 4)

| Перевірка нарахування амортизації | | | | | |
|-----------------------------------|--|-------------------------------|------------------------|------------------|-------------------|
| № | Амортизація | Метод нарахування амортизації | Сума | | Відхилення (+; -) |
| | | | За даними підприємства | За даними аудиту | |
| 1 | Амортизація основних засобів | | | | |
| 2 | Амортизація інших необоротних матеріальних активів | | | | |
| 3 | Амортизація нематеріальних активів | | | | |
| 4 | Усього | | | | |

Джерело : розроблено авторами

При проведенні перевірки складу інших операційних витрат (табл. 12) рекомендуються наступні додаткові процедури:

–Встановити ув'язку інших операційних витрат в Головній книзі зі Звітом про фінансові результати.

–Перевірити склад інших операційних витрат відповідно П(С)БО 16 «Витрати».

Таблиця 12

Результати процедур з перевірки складу інших операційних витрат (РД – 5)

| Перевірка складу інших операційних витрат | | | | |
|---|------------------------------------|------------------------|------------------|-------------------|
| № | Склад інших операційних витрат | Сума | | Відхилення (+; -) |
| | | За даними підприємства | За даними аудиту | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Витрати на відрядження | | | |
| 2 | Витрати на послуги зв'язку | | | |
| 3 | Витрати на маркетинг | | | |
| 4 | Витрати на транспортування товарів | | | |

продовження табл. 7

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|-------------------------------|---|---|---|
| 5 | Послуги банку | | | |
| 6 | Загальні корпоративні витрати | | | |
| 7 | Інші операційні витрати | | | |
| 8 | Усього | | | |

Джерело : розроблено авторами

При проведенні перевірки відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку витрат за елементами рахунку класу 8 (табл. 13) рекомендуються наступні додаткові процедури:

—Встановити кореспонденцію між роботою, що виконана, із балансовими звітами і зв'язаними рахунками витрат за елементами.

—Визначити, чи немає розходжень між даними синтетичного та аналітичного обліку, перевірити правильність відображення операцій по розрахунках з нарахування суми витрат за елементами в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 13

Результати процедур з перевірки відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку витрат за елементами рахунку класу 8 (РД – 6)

| Перевірити відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку витрат за елементами рахунку класу 8. | | | | | | | |
|--|------------------------|----|------|------------------|----|------|--------------|
| Зміст операції | За даними підприємства | | | За даними аудиту | | | Рекомендації |
| | Дт | Кт | Сума | Дт | Кт | Сума | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| | | | | | | | |

Джерело : розроблено авторами

Результати процедур з оцінки підтвердження повноти розкриття інформації витрат за елементами в фінансовій звітності згідно співставлення їх з даними по головній книзі заносять до робочого документу РД-7 (табл. 14).

Таблиця 14

Результати процедур з оцінки підтвердження повноти розкриття інформації витрат за елементами в фінансовій звітності (РД – 7)

| Статті | За даними підприємства | | | За даними аудиту | | |
|----------------------------------|------------------------|---------------------------------------|------------|------------------------|---------------------------------------|------------|
| | Сума по головній книзі | Сума в Звіті про фінансові результати | Відхилення | Сума по головній книзі | Сума в Звіті про фінансові результати | Відхилення |
| Матеріальні затрати | | | | | | |
| Витрати на оплату праці | | | | | | |
| Відрахування на соціальні заходи | | | | | | |
| Амортизація | | | | | | |
| Інші операційні витрати | | | | | | |

Джерело : розроблено авторами

Отже, для проведення якісної перевірки спочатку аудитор має сформувати думку про організацію обліку та системи внутрішнього контролю витрат за елементами на досліджуваному підприємстві. Далі, після виконання аудиторських процедур, виявлені аудитором порушення слід занести до робочих документів.

Висновки з проведеного дослідження. З вищенаведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Метою аудиту витрат за елементами є отримання достатніх доказів впевненості для підтвердження правильної організації обліку витрат за елементами, достовірності розкриття інформації до діючих тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності.

2. Ефективне проведення аудиту витрат за елементами повинно відповідати вимогам якості подання фінансової інформації, що включає наявність та правдивість, права та зобов'язання, повноту, вимірювання, оцінку вартості, подання та розкриття інформації про витрати за елементами.

Також для аудиту витрат за елементами нами запропоновано: загальний план проведення аудиторської перевірки, програму аудиту витрат за елементами, анкету організації обліку витрат за елементами на підприємстві, тест внутрішнього контролю, а також робочі документи відповідно до аудиторських процедур, які зможуть використовувати надалі аудитори під час виконання завдань з надання впевненості, або при внутрішньому аудиті на підприємстві.

Бібліографічний список

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит / Ф. Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
2. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене Міністерством фінансів України від 31.12.1999р., із змінами від 26.09.11 р. № 1204. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Гладких Т. В. Фінансовий облік / Т. В. Гладких. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
4. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація. Частина 2 / Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Карпенко М. Ю. – Харків : ХНАМГ, 2007. – 294 с.
5. Дугинський Б. Л. Аудит / Б. Л. Дугинський, І. О. Дугинська. – Донецьк : ДонУЕП, 2006. – 318 с.
6. Мельник Л. Г. Економіка підприємства : [навч. посібник] /Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 412 с.
7. Нападівська Л. В. Теорія бухгалтерського обліку : [монографія] / Л. В. Нападівська. – К. : Київ нац. торг. екон. ун-т, 2008. - 735 с.
8. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : [навч. посібник] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2005. – 503 с.
9. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3126-XII із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996 від 19.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Пушкар М. С. Фінансовий облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланк, 2002. – 628 с.
12. Сопко В. В. Бухгалтерський облік / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
13. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [навч. посібник] / Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

Анотація

У статті висвітлена мета, нормативно-правові вимоги, якісні характеристики подання інформації та методичні рекомендації для проведення аудиту витрат за елементами. Викладений пакет документів для аудиту витрат за елементами, який включає загальний план аудиторської перевірки, детальну програму процедур, анкету організації обліку, тест внутрішнього контролю, а також робочі документи відповідно до аудиторських процедур, які використовуються під час виконання аудиторських завдань з підтвердження достовірності звітної інформації.

Ключові слова: елементи витрат, аудит витрат, робочий документ, аудиторські процедури.

Аннотация

В статье определены цель, нормативно-правовые требования, качественные характеристики представления информации и методические рекомендации для проведения аудита затрат по элементам. Предложенный пакет документов для аудита расходов по элементам, включающий общий план аудиторской проверки, подробную программу процедур, анкету организации учета, тест внутреннего контроля, а также рабочие документы согласно аудиторских процедур, используемых при выполнении аудиторских заданий по подтверждению достоверности отчетной информации.

Ключевые слова: элементы расходов, аудит расходов, рабочий документ, аудиторские процедуры.

Annotation

In the article defined: the purpose, regulatory and legal requirements, qualitative characteristics of information presentation in financial statements and methodological recommendations of items costs audit. There are proposed documents for the items costs audit, such as: general plan of audit checking, detailed procedures program, accounting questionnaire, interior control test in accounting, and working spreadsheets according to auditing procedures, which are used during the execution of auditing tasks with confirmation accuracy reporting.

Key words: items costs, audit of charges, working spreadsheets, auditing procedures.