

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА І ЙОГО МЕТОДИ

FEATURES OF AUDIT ENTERPRISE PROFIT AND ITS METHODS

Мардус Н.Ю.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»

Шкарлат А.О.

студент,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»

У статті розглянуто особливості організації прибутку підприємства, визначено мету й основні завдання аудиту, досліджено нормативну базу з регулювання фінансових результатів підприємства (прибутку) в Україні і визначено основні джерела інформації аудиту прибутку підприємства та методи аудиту. Узагальнено теоретичні і методичні підходи до визначення прибутку підприємства в обліку й аудиту та визначено основні етапи аудиту прибутку підприємства на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: прибуток, фінансовий результат, дохід, витрати, аудит, бухгалтерський облік, податковий облік.

В статье рассмотрены особенности организации прибыли предприятия, определены цели и основные задачи аудита, исследована нормативная база по регулированию финансовых результатов предприятия (прибыли) в Украине и определены основные источники информации аудита прибыли предприятия и методы аудита. Обобщены теоретические и методические подходы к определению прибыли предприятия в учете и аудите. Определены основные этапы аудита прибыли предприятия на отечественных предприятиях.

Ключевые слова: прибыль, финансовый результат, доход, затраты, аудит, бухгалтерский учет, налоговый учет.

In the article the features of profits, defined goals and major tasks audit examined the regulatory framework for regulation of financial results (profits) in Ukraine, and the main source of information audit company profits and auditing methods. Theoretical and methodological approaches to the definition of company profits in accounting and auditing and the main stages of the audit profit on domestic enterprises.

Keywords: earnings, financial results, revenue, expenses, audit, accounting, tax accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Аудит – системний процес одержання (збору) інформації про економічні дії та події з метою встановлення рівня її відповідності до визначених (установлених) критеріїв і подання результатів зацікавленим користувачам. У кінцевому підсумку аудит являє собою досить високу форму організації і реалізації економічних ідей [1].

Аудит як важлива складова частина незалежного економічного контролю виявляє і розкриває нові можливості підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, правовим документам і нормативним актам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і тру-

дової дисципліни, якість випущеної продукції, виконання договірних відносин, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах підприємства для потреб окремих користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідженню даної теми в галузі обліку, аудиту та аналізу присвячено багато робіт українських і зарубіжних учених, таких як Білуха М.Т., Іваненко В.В., Грабова Н.М., Герасимчук В.Г., Валленройтер Х., Андрейчиков А.В., Мних Є.В., Ткаченко Н.М., Завгородній В.П., Лишиленко О.В., Лень В.С., Гливленко В.В., Лук'яненко Л.І., Єфименко В.І., Лучко М.Р., Бенько І.Д., Чумаченко М.Т., Савицька Г.В. та ін. Проте становить значний інтерес до методичних і практичних підходів до

організації обліку й аудиту формування і використання прибутку підприємства в контексті аудиту обліково-аналітичної інформації з метою формування думки незалежного контролю.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Внесок дослідників у теорію аудиту значний, проте основні етапи щодо організації і методики аудиту прибутку у різних авторів нерідко відрізняються, що свідчить про необхідність збору й обробки інформації, яка дає змогу зробити висновки та висловити думку аудитора щодо повноти і достовірності фінансової звітності підприємства.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою аудиту фінансової звітності є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів. За результатами аудиту складається аудиторський висновок про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання [1]. Отже, метою проведення аудиту є складання аудиторського висновку про фінансовий стан суб'єкта, що перевіряється, де основним показником є прибуток підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Аудит фінансових результатів підприємства є одним із найважливіших заходів щодо забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та звітності про фінансові результати [2; 3].

Метою аудиту прибутку підприємства є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства [2].

Критерієм оцінки під час аудиту даної ділянки буде виступати документ, який визначає методичні засади формування в обліку інформації про фінансові результати підприємства, а саме НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4].

Зважаючи на це, основними завданнями аудиту прибутку є:

- перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству, контроль дотримання чинного законодавства щодо формування фінансових результатів;
- встановлення повноти відображення прибутку підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;
- перевірка законності і правильності формування прибутку підприємства;
- встановлення відповідності визначення прибутку прийнятій на підприємстві обліковій політиці;
- перевірка правильності оцінки у бухгалтерському обліку доходів і витрат для визначення фінансових результатів;

– перевірка правильності обліку операцій, які привели до виникнення фінансових результатів;

– перевірка правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості тощо;

– встановлення дотримання підприємством межі звітного періоду;

– виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств;

– оцінка ефективності внутрішнього контролю;

– надання консультаційних послуг із питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо та ін.

Об'єкти аудиту – фінансові результати підприємства (прибутки або збитки), операції, пов'язані з їх формуванням.

Джерелами інформації аудиту прибутку підприємства є:

– вимоги нормативних документів, що регулюють облік фінансових результатів;

– наказ про облікову політику;

– установчі документи;

– первинні документи з обліку виробничих витрат, витрат діяльності, доходів та фінансових результатів;

– реєстри синтетичного й аналітичного обліку за рахунками сьомого і дев'ятого класів;

– форма 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (річний і квартальні);

– форма 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – (розділ I містить інформацію про доходи і витрати підприємства з точки зору власника підприємства; розділ II дає інформацію про сукупний дохід; розділ III дає аналіз структури витрат на виробництво, управління та збут за елементами операційних витрат; розділ IV формується лише акціонерними товариствами і містить інформацію про прибутковість акцій);

– примітки до фінансової звітності, де наводиться (розкривається) така інформація:

а) облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності;

б) розподіл доходу за кожною групою доходів згідно з пунктом 7 П(С)БО 15 [6];

в) сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 П(С)БО 15 [6];

г) частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами;

д) склад і сума витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати згідно з П(С)БО 16;

е) склад і сума витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками) [5];

– матеріали попередніх аудиторських перевірок та інших форм контролю.

На етапі ознайомлення аудитор повинен Установити основні види продукції, що випускаються підприємством, її якість, супутню продукцію, її використання.

Стратегія проведення аудиту доходів розробляється виходячи з норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту оцінюється система внутрішнього контролю підприємства.

Кожний методичний прийом, своєю чергою, ґрунтується на певних аудиторських процедурах, які представляють систему методичних дій аудитора на об'єкт дослідження. У цьому разі як процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту, доцільно застосовувати нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлювальні та узагальнення.

Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки формування і використання прибутку підприємства аудитором необхідно провести тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку і встановити, чи:

- визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до П(С)БО;

- не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;

- дотримуються на підприємстві вимог, установлених наказом про облікову політику.

Під час перевірки фінансових результатів аудитор має керуватися П(С)БО 15 «Дохід» [6], де відображено порядок формування інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності та П(С)БО 16 [5] «Витрати», де викладено основні вимоги до визнання, складу й оцінки витрат, розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності. Своєю чергою, порядок складання Звіту про фінансові результати регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4–8].

Відповідно до П(С)БО 16, витратами визнаються ті з них, які або зменшують активи (наприклад, витрати сировини, матеріалів тощо), або збільшують зобов'язання (наприклад, нарахована заробітна плата, вартість послуг з операційної оренди тощо). Ще однією з умов визнання витрат є відображення їх у бухгалтерському обліку одночасно з доходами, для отримання яких здійснені ці витрати (п. 7 П(С)БО 16).

Перевірка правильності класифікації доходів і витрат за видами діяльності передбачає детальне вивчення наказу про облікову політику і порівняння його в частині порядку формування фінансових результатів із нормами чинного законодавства.

До виробничої собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), згідно з нормами П(С)БО 16, входять витрати на матеріали, оплату праці й інші прями витрати, які безпосередньо можна віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг) або вид діяльності.

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні (які залежать від обсягу виробництва) і постійні (сума яких не залежить від обсягу виробництва). Згідно з П(С)БО 16, перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємства визначають самостійно (з відображенням їх в обліковій політиці). Розподіл загальновиробничих витрат на змінні й постійні, у тому числі на розподілені та нерозподілені постійні, здійснюється згідно з пунктом 16 П(С)БО 16 [5].

Пунктом 11 П(С)БО 16 встановлено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості реалізованої у звітному періоді продукції (робіт, послуг);

- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

- наднормативних виробничих витрат.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, крім положень про віднесення витрат, за класифікаційними ознаками визначають:

- методи обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції;

- облік у допоміжних (підсобних) виробництвах, цехах, калькулювання продукції (робіт, послуг) допоміжних підприємств і списання цієї продукції (робіт, послуг) на виробництво основної продукції;

- облік незавершеного виробництва;

- витрати, що не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- порядок визначення ціни та рентабельності виробництва продукції.

Згідно з п. 7 П(С)БО 15 «Дохід», визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами [6]:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- інші операційні доходи;

- фінансові доходи;

- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг),

зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (окрім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (окрім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупку передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль над реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою [6].

Правильність формування доходів і фінансових результатів устанавлюють шляхом виявлення законності відображення витрат на виробництво. Необхідність такої послідовності перевірки зумовлена взаємозв'язком відображення затрат, собівартості, доходів та прибутку.

Аналіз організації обліку прибутку здійснюється шляхом устанавлення відповідності нормативним вимогам рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством для відображення інформації про фінансові результати, відповідності облікових регістрів тощо.

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартості, аудитор необхідно здійснити:

- перевірку наявності й правильності оформлення первинних документів, що є підставою

для записів із формування собівартості продукції (робіт, послуг);

- перевірку правильності віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг);

- оцінку стану синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції (робіт, послуг);

- перевірку правильності оприбуткування готової продукції;

- перевірку повноти правильності й достовірності відображення операцій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку та звітності;

- оцінку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;

- перевірку правильності відображення в обліку і звітності собівартості реалізованої продукції;

- перевірку організації обліку формування доходів, витрат та фінансових результатів;

- перевірку порядку формування активів;

- перевірку порядку накопичення витрат на виробництво готової продукції;

- перевірку правильності порядку витрачання запасів (виробничих запасів, готової продукції, товарів) і списання їх вартості на виробничі рахунки;

- перевірку правильності відображення процесу реалізації готової продукції, послуг;

- перевірку правильності формування доходів і фінансових результатів.

Під час розгляду порядку організації обліку формування доходів і фінансових результатів звертається увага на:

- встановлення наявності та правильності ведення первинної документації обліку формування доходів і фінансових результатів;

- встановлення наявності і правильності ведення реєстрів документів щодо реалізації готової продукції, товарів, виробничих запасів, робіт та послуг (у разі безготівкових розрахунків) і матеріалів, робіт та послуг (за готівку);

- виявлення накопичення і правильності ведення відомостей аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг;

- виявлення наявності аналітичних даних з обліку рахунків сьомого класу;

- виявлення правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей;

- виявлення правильності відображення даних доходів і фінансових результатів у Журналі-ордері № 6 с. -г. або машинограм.

Формування витрат пов'язане з правильною ціноутворенням активів та перенесенням їх вартості на виробництво. Далі необхідно розглянути:

- правильність прийняття на бухгалтерський облік основних засобів і нарахування амортизації;

- правильність переоцінки основних засобів;

- правильність формування первинної вартості основних засобів;

– правильність визначення корисності основних засобів;

– правильність вилучення з активів основних засобів.

Правильність узагальнення інформації про фінансові результати підприємства перевіряється за даними рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом даного рахунку аудитор перевіряє правильність відображених сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – сум у порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахованого податку на прибуток [8].

У разі важкого фінансового становища підприємства доцільно проводити аудит не лише фінансових результатів його діяльності, а комплексну перевірку всього підприємства для визначення причин такого становища та ефективного пошуку шляхів вирішення проблем.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Обґрун-

товано, що аудит фінансових результатів підприємства є одним із найважливіших заходів щодо забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та звітності про фінансові результати, тому аудиторська перевірка представляється у вигляді певної послідовності етапів, кожен з яких передбачає сукупність здійснюваних аудитором процедур. Для досягнення поставлених вище завдань аудитору слід застосовувати такі методичні прийоми, як документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання), розрахунково-аналітичні та узагальнення і реалізації результатів аудиту. Розглянуті основні аспекти організації аудиту прибутку і його методи сприяють формуванню думки аудитора щодо відображення прибутку підприємства у фінансовій звітності підприємства, можливості оцінки економічних вигід користувачам, пов'язаних із діяльністю підприємства і розробці заходів із зростання прибутковості діяльності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Мардус Н.Ю. Аудит: [навч. посіб.] / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко; за ред. Л.Л. Яковлева. – Х.: НТУ «ХПІ», 2014. – 178 с.
2. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Т.А. Гоголь; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 19 с.
3. Лежненко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Л.І. Лежненко; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2007. – 19 с.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 12.
7. Мардус Н.Ю. Теоретичні і методичні підходи до визначення фінансового результату в обліку і аудиті / Н.Ю. Мардус, К.Ю. Корсунова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 8. – С. 873–875.
8. Мардус Н.Ю. Особливості обліку і аудиту фінансових результатів підприємства / Н.Ю. Мардус, Х.П. Єлізарова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1135–1138.