

## 1. АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

До основних засобів належать матеріальні необоротні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційний цикл, якщо він довший за один рік). При цьому аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Облік основних засобів ведеться на рахунку 10 "Основні засоби", який має дев'ять субрахунків; за дебетом рахунка 10 відображається надходження (придбання) основних засобів, за кредитом - вибуття.

Спочатку аудитору слід впевнитися у правильності організації аналітичного обліку і визначити, чи всі основні засоби підприємства закріплено за матеріально відповідальними особами. Джерелами аудиту операцій з обліку основних засобів є первинні документи на їх надходження, вибуття і внутрішнє переміщення (акти приймання-здавання об'єктів, акти на списання, інвентарна картка, картка обліку руху основних засобів, інвентарний список, розрахунки амортизації), дані аналітичного і синтетичного обліку.

Аудитор перевіряє правильність ведення інвентарних карток індивідуального і групового обліку основних засобів, своєчасне заповнення всіх реквізитів у них. Якщо карток на окремі об'єкти немає, аудитор пропонує керівництву підприємства відновити аналітичний пооб'єктний облік основних засобів. Достовірність даних про наявність і рух основних засобів перевіряють зіставленням суми за інвентарною картою із сумою, показаною в описі інвентарних карток.

Крім того, встановлюють відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їхньому залишку за рахунком 10 "Основні засоби" на відповідні дати. Якщо є розходження між даними аналітичного і синтетичного обліку, то аудитор з'ясовує причини, винних осіб, визначає наслідки (недонарахування або зайве нарахування амортизації) і пропонує усунути недоліки.

Аудитор також перевіряє повноту і своєчасність проведення інвентаризації основних засобів, правильність відображення її результатів у бухгалтерському обліку. Цим самим він з'ясовує, чи можна довіряти результатам проведеної інвентаризації, щоб зменшити аудиторський ризик.

Повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів можна визначити шляхом порівняння дати оприбуткування за рахунком 10 "Основні засоби" з датами, вказаними у

первинних документах (актах введення в експлуатацію, актах приймання-передання основних засобів тощо).

Слід документально перевірити операції зі списання основних засобів, правильність оформлення їх, законність і доцільність вибуття і відображення його в обліку. Аудитор також перевіряє правильність переоцінки основних засобів за відновною вартістю, її відображення в бухгалтерському обліку.

Аудитом правильності проведення річної інвентаризації основних засобів слід з'ясувати, чи реально відображені в балансі підприємства у статті "Основні засоби" (код рядка 031) їх первісна (балансова) та залишкова (код рядка 030) вартість, а також сума нарахованого зносу. Причому ця сума стосується як власних, так і орендованих основних засобів.

Для відображення в обліку реальної вартості об'єктів основні фонди періодично підлягають індексації, під час якої всі основні фонди оцінюються за відновною вартістю при одночасному встановленні їх зносу.

Переоцінена первинна вартість та знос об'єкта основних засобів визначаються як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки - у складі затрат звітного періоду.

У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку записують:

\* д-т рахунка 10 "Основні засоби";

\* к-т рахунка 42 "Додатковий капітал" (423 "Дооцінка активів").

Далі ревизор перевіряє правильність ведення обліку амортизації основних засобів.

Об'єктом амортизації є окремі основні засоби, крім землі, продуктивної худоби, житлових будинків, споруд благоустрою, автодоріг, видавничої продукції тощо. Амортизація нараховується протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації до 1 січня 2000 р. здійснювалося за середньорічними нормами амортизації за окремими видами і групами основних засобів у відсотках до їх балансової вартості.

Однак згідно з П(С)ВО 7 "Основні засоби" з 1 січня 2000 р. метод амортизації має враховувати форму, в якій економічну вигоду від активу отримує підприємство. Вибір методу амортизації основних засобів підприємство здійснює самостійно. Обрані методи амортизації основних засобів є елементами облікової політики підприємства: 1)

прямолінійної; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивної; 5) виробничої (див. П(С)БО 7).

Кумулятивний метод.

Річна амортизація = Вартість, що амортизується x Кумулятивний коефіцієнт

Під час перевірки правильності обліку затрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів, враховують запис:

\* д-т рахунка 10 "Основні засоби";

\* к-т рахунка 15 "Капітальні інвестиції".

Важливе місце займає перевірка вибуття основних засобів внаслідок ліквідації об'єктів, що стали непридатними через їх старіння і зношеність. Аудитор перевіряє правильність оформлення і своєчасність відображення операцій щодо списання основних засобів.

Встановлюють правомірність списання витрат щодо ліквідації основних засобів, повноту оприбуткування цінностей, що надійшли від ліквідації та їх відображення в обліку.

Документом на списування основних засобів у всіх випадках вибуття (крім передачі іншим підприємствам) є акт про ліквідацію основних засобів, у якому зазначають причини вибуття, технічний стан, первинну вартість, суму зносу (амортизації), затрати на ліквідацію, найменування і вартість залишків від ліквідації, вартість капітальних ремонтів за час експлуатації, результати ліквідації. При ліквідації основних засобів роблять записи:

а) д-т рахунка 131 "Знос основних засобів"; к-т рахунка "Основні засоби";

б) на залишкову вартість основних засобів:

д-т рахунка 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"; к-т рахунка 10 "Основні засоби";

в) при нарахуванні заробітної плати за розбирання об'єкта:

д-т рахунка 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"; к-т рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці";

г) відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ: д-т рахунка 976 "Списання необоротних активів";

к-т рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами".

У процесі дослідження операцій, пов'язаних із орендою, з'ясовують питання своєчасності нарахування і розрахунків за орендовані основні засоби, виявляють факти передачі в оренду основних засобів безобліково, перевіряють правильність відображення ПДВ:

\* д-т рахунка 713 "Дохід від операційної оренди активів";

\* к-т рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами".

## **2. АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством із метою використання протягом періоду, більшого за 1 рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншими особами (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки торгівлі й послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл, інші нематеріальні активи).

Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, Законами "Про власність", "Про товарні знаки" тощо.

Під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів) розуміється перевірка прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторське право у сфері науки, літератури, мистецтва тощо). Аудитори для проведення технічної експертизи об'єктів інтелектуальної власності й здійснення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на власність, залучають патентних повірених та юристів.

Починаючи аудит, насамперед слід перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, де описано сам об'єкт (програма для комп'ютера, конструкторська документація), або де підтверджується створення об'єкта (договір, ліцензійна угода). Крім того, акт приймання-передання може підтвердити факт одержання даного об'єкта інтелектуальної власності.

Аудитор разом із залученими спеціалістами визначає правильність вартості інтелектуальної власності. Якщо об'єкт власності вкладений у статутний капітал, то його оцінка визначається за домовленістю засновників, якщо його придбано за кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо одержано безкоштовно, то його оцінка визначається експертним методом.

Аудитору слід перевірити правильність оприбуткування об'єктів на рахунок 12 "Нематеріальні активи" у кореспонденції з рахунками 31 "Рахунки в банках", 46

"Неоплачений капітал", а також обґрунтованість їх вибуття (продаж, списання чи безкоштовна передача). Крім того, порівнюють дані синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів, якщо облік ведеться за їхніми видами і об'єктами.

Аудитор перевіряє дотримання правил приймання, відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів, правильність їх оцінювання, списання і нарахування зносу. Для обліку амортизації нематеріальних активів використовують рахунок 13 "Знос необоротних активів", субрахунок 133 "Знос нематеріальних активів", а в дебеті - списання у разі вибуття або продажу.

Аудитору слід пам'ятати, що підставою для оприбуткування нематеріальних активів є документи, що ідентифікують ті активи. Він робить такі записи:

\* д-т рахунка 12 "Нематеріальні активи";

\* к-т рахунка 46 "Неоплачений капітал" - на внесене право на користування.

У разі одержання нематеріального активу від засновників у рахунок внесків до статутного капіталу:

\* д-т рахунка 12 "Нематеріальні активи";

\* к-т рахунка 46 "Неоплачений капітал".

У разі безкоштовного одержання:

\* д-т рахунка 12 "Нематеріальні активи";

\* к-т рахунка 424 "Безоплатно одержані необоротні активи".

Відповідно до П(С)БО8 нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, але не більше 20 років, починаючи з дати прийняття на облік. Метод нарахування амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно, виходячи з особливостей форми отримання очікуваних економічних вигод. Суми амортизації, нарахованої протягом звітного періоду, відображаються у складі витрат цього періоду або включаються до собівартості іншого активу.

### **3. АУДИТ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

Основою господарської діяльності підприємств є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари, тара, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) (рахунки класу 2 "Запаси"). Аудитор керується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Об'єктами аудиту є: приймання цінностей за кількістю і якістю, норми витрачання; МШП, товари і тара; первинні документи, реєстри обліку, звітність.

Аудит матеріальних цінностей доцільно починати з інвентаризації, яку проводять силами і коштами підприємства-замовника під наглядом аудиторів. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт (виробничий, матеріальний, товарний, товарно-грошовий) і дає відповідну розписку (текст розписки наведено на титульній стороні інвентаризаційного опису). Один примірник звіту матеріально відповідальна особа здає в бухгалтерію підприємства, другий - аудитору.

Інвентаризаційна комісія приступає до перевірки наявності матеріальних цінностей.

Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати.

Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання порівнювальної відомості. Якщо на об'єкті, де проводять інвентаризацію, облік ведеться у кількісно-сумовому вираженні, то у порівнювальну відомість записують тільки ті матеріальні цінності, за якими виявлені відхилення від облікових даних, решту записують одним рядком на загальну суму.

Аудитор перевіряє правильність складання порівнювальної відомості й відповідність записів, внесених у неї бухгалтерією, даним бухгалтерського обліку.

Інвентаризація матеріальних цінностей проводиться відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

Після інвентаризації аудитори переходять до перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей. Джерелами перевірки є реєстри синтетичного й аналітичного обліку щодо наявності та руху матеріальних цінностей, звіти матеріально відповідальних осіб з прикладеними до них документами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із постачальниками тощо.

Перевіркою повноти оприбуткування і правильності оцінки куплених матеріальних цінностей аудитори з'ясовують, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку матеріальних цінностей, даним інших облікових реєстрів (журналів-ордерів). Поряд із тим доцільно перевірити погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності. Виявлені розходження є результатом неповного оприбуткування цінностей. Особливу увагу приділяють перевірці операцій за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", за дебетом якого відображається оплата боргу

постачальнику за доставлені матеріальні цінності, за кредитом - їх надходження (оприбуткування). Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунка 209 "Інші матеріали" без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і числяться в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63, поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами. Такі суми аудитор перевіряє кожен окремо. За документами, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевіряють повноту їх оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку. За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами, векселями встановлюють повноту оприбуткування цінностей і з'ясовують, чи не минули строки поставки матеріалів, вивчають причини затримки надходження їх.

Основними документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, ра-хунки-фактури, специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи (приймальні акти, прихідні накладні) звіряються із супровідними документами постачальників.

Аудитору слід перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням матеріальних цінностей і оформленням фіктивних (підроблених) актів із метою приховування нестач або пересортиць матеріальних цінностей.

Для виявлення фактів зміни назв або споживчих якостей цінностей (ґатунку, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги бруто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей вивчають правильність їх оцінки, керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Правильна оцінка матеріальних цінностей залежить від організації і постановки їх аналітичного і синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки з'ясовують, чи ведеться облік на рахунку 20 "Виробничі запаси" у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Під час дослідження документів застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Перевіривши правильність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання матеріальних цінностей.

Насамперед слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного обліку за рахунком 20 "Виробничі запаси", для чого загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця звіряють із залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку матеріальних цінностей, товарів і тари. Таке зіставлення здійснюють за кожним складом, зокрема, на перше число відповідного періоду. Загальні обороти вибуття матеріалів за місяць за всіма складами і залишки матеріалів на кінець місяця, показані у відомості, звіряють із кредитовим оборотом і залишками на рахунку 20 "Виробничі запаси" в Головній книзі. Якщо всі розбіжності були наслідком занедбаності обліку матеріальних цінностей, то перевірка зупиняється до відновлення бухгалтерського обліку матеріальних цінностей.

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво використовують нагромаджувальні відомості щодо витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів. Відділи матеріально-технічного постачання на підставі встановлених норм витрачання матеріалів на випуск відповідного виду виробів розробляють ліміти відпуску матеріалів у виробництво і відпускання їх здійснюється в межах лімітів.

У таких випадках аудитор повинен особливо ретельно аналізувати документи на списання матеріалів і їх нормування. Найбільшого поширення набули лімітно-забірні (лімітні) карти з відривними місячними талонами, акти-вимоги на заміну матеріалів або на допоміжний їх випуск, комплектуючі відомості, розкрійні карти, забірні листи тощо. Якщо ліміти не



встановлені, то відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до затверджених рецептур, калькуляцій.

Аудиторська процедура перевірки видаткових документів не може обмежуватися тільки зіставленням відпущених цінностей з установленими лімітами і зустрічною перевіркою документів, що знаходяться на складах і в цехах. Одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей, за допомогою чого можна виявити розмір завищених списань матеріалів у виробництво за рахунок обрахування, обважування, заниження ґатунку при відпуску матеріалів у цехи, що сприяє утворенню необліковано-ваних залишків матеріалів на складах із наступним їх вилученням. Перевірка обґрунтованості встановлених норм витрачання матеріалів може бути проведена за допомогою контрольного запуску сировини і допоміжних матеріалів у виробництво (експерименту), процедуру якого комісія оформляє спеціальним актом.

Під час перевірки операцій з матеріальними цінностями аудитор може натрапити на такі аномальні явища (відхилення від норм), як:

- \* завищення або заниження норм витрачання матеріалів;
- \* недоліки в обліку;
- \* неправильний залік пересортиці матеріальних цінностей;
- \* неповне оприбуткування матеріалів, що надійшли;
- \* безпідставні претензії до постачальників;
- \* відсутність оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і відпуск матеріальних цінностей;
- \* відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність матеріально відповідальних осіб;
- \* недотримання правил зберігання товарно-матеріальних цінностей і охорони;
- \* дописки товарно-матеріальних цінностей в описи;
- \* заниження залишку товарів у описах;
- \* завищення цін на товари;
- \* крадіжки, підробка документів, привласнення.

Для виявлення вищевказаних аномалій застосовують такі прийоми і способи аудиторських процедур:

- \* інвентаризацію;
- \* контрольне порівняння фактичних залишків товарів із даними останньої інвентаризації;

- \* контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- \* контрольний обмір;
- \* зіставлення (порівняння) документальних даних;
- \* зустрічну перевірку квитанцій, накладних на закупівлю матеріальних цінностей;
- \* переоцінку й уцінку товарів;
- \* контроль за використанням доручень на одержання товарів;
- \* вибіркові перевірки;
- \* перевірки правильності розрахунків природного убутку товарно-матеріальних цінностей тощо.

Послідовність аудиту матеріальних цінностей така:

- \* Інвентаризація матеріальних цінностей.
- \* Аудит прибуткових і видаткових документів.
- \* Звіти матеріально відповідальних осіб.
- \* Регістри аналітичного обліку.
- \* Головна книга.
- \* Фінансова звітність.

У табл. 10.1. показано приклад результатів руху матеріальних цінностей, звірених за даними аудиту і бухгалтерськими даними.

**Таблиця 10.1. Результати руху матеріальних цінностей за 200\_\_ р.**

№ з/п	Показники	За бухгалтерськими даними	За даними аудиту	Результат	
				більше (+)	менше (-)
1	Залишок матеріалів на 01.01.200__ р.	10 000	10 000	—	—
2	Надійшло матеріалів за 200__ р.	5 000	5 500	+ 500	—
3	Вибуло матеріалів за 200__ р.	4 000	3 800	—	-200
4	Залишок матеріалів на 01.01.200__ р.	8 000	8 100	+ 100	—
5	За даними інвентаризації на 01.01.200__ р.	7 500	8 200	+ 700	—
6	Попередній результат: нестача надлишок	500 —	— 100	— —	— —
7	Природні втрати	150	120	—	-30
8	Остаточний результат: нестача надлишок	350 —	— 20	— —	— —

#### **4. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З МАЛОЦІННИМИ І ШВИДКОЗНОШУВАНИМИ ПРЕДМЕТАМИ (МШП)**

Рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" (МШП) призначено для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та складають запаси. До МШП належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. За дебетом рахунка 22 "МШП" відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

При поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 "МШП" та кредитом рахунка 71 "Інший операційний дохід". Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за конкретними особами в місцях їх зберігання і використання, на наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставленням штампів тощо), правильне оформлення первинними документами руху МШП. Потім переходять до перевірки суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Слід встановити, чи нема серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, що довгий час не мали руху.

Встановлюють випадки передчасної заміни спецодягу і спецвзуття, їх причини внаслідок використання МШП не за призначенням або підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. У комісії зі списання МШП повинні брати участь фахівці, акт затверджується керівником. На предмет списання МШП має бути документ, що підтверджує здавання їх у металобрухт або в утильсировину, інакше сума збитку відноситься на рахунок винних.

## **5. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОКУПЦЯМИ ТА ЗАМОВНИКАМИ**

Реальність балансу може бути забезпечена тільки в результаті ретельної перевірки (інвентаризації) всіх його статей. Тому аудитору доцільно починати перевірку стану розрахунків з аналізу матеріалів інвентаризації розрахунків. Інвентаризація розрахунків полягає у виявленні фактичних залишків сум на рахунках. В акті результатів інвентаризації розрахунків слід вказати назви проінвентаризованих рахунків, записати суми непогодженої і простроченої дебіторської заборгованості та безнадійних боргів. За названими видами заборгованості до акта інвентаризації розрахунків має прикладатися довідка із зазначенням суми заборгованості, за що та числиться, з якого часу і на підставі яких документів.

Таким чином, аналіз матеріалів інвентаризації розрахунків дає можливість аудитору зосередити увагу на більш ретельній перевірці розрахунків, за якими встановлено різні розходження.

Аудит розрахункових операцій слід починати з аналізу правильності оплати за відвантажені матеріальні цінності, а також повноти списання відвантажених цінностей. Під час перевірки необхідно встановити, чи правильно відображені за статтями балансу відповідні залишки заборгованості. Для цього порівнюють залишки за кожним видом розрахунків на одну і ту саму дату за даними аналітичного обліку із залишками за

синтетичним рахунком 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", Головною книгою і балансом. За наявності розходжень слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним покупцем чи замовником. Такі розходження - наслідок занедбаності обліку розрахункових операцій або результат зловживань.

Кожна сума дебіторської заборгованості на окремих рахунках розглядається з погляду виникнення боргу, причини і давності створення заборгованості, реальності її одержання. Під час аудиту дебіторської заборгованості розрізняють такі її категорії: поточну (або нормальну); неоплачену в строк; заборгованість за строком давності, що минув; спірну; безнадійну.

Під час перевірки розрахунків із покупцями встановлюють, чи укладені договори поставки продукції, чи правильно вираховуються суми, належні підприємству за прийняту покупцем продукцію. Перевіряють повноту і своєчасність розрахунків покупців за прийняту ними продукцію. З цією метою проводять інвентаризацію розрахунків, висилають копії картки аналітичного обліку розрахунків (контокорентні виписки) при розрахунках з іногородніми покупцями (орга-нізації-кредитори висилають організаціям-дебіторам). Підприємство-дебітор повертає картку протягом 10 днів із дня одержання. З покупцями з цього самого міста складається акт взаємозвірки.

## **6, АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПРЕТЕНЗІЯМИ**

Рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами", субрахунок 374 "Розрахунки за претензіями".

Одним із важливих завдань аудиту є перевірка розрахунків за претензіями за невиконання договірних зобов'язань. Є декілька груп претензій:

\* до постачальників і підрядників за виявлені під час перевірки їхніх рахунків завищення обсягів виконаних робіт, недопоставку товарів, завищення цін і тарифів, завищення сум внаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам або технічним умовам, за простої з вини постачальників;

\* до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла у дорозі, і за зайві сплачені суми при перевезенні вантажів;

\* за санкціями (штрафи, пені, неустойки) за недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом;

\* до банків за сумами, помилково списаними за рахунками в банку (за валютними операціями).

Претензії пред'являють після того, як підприємство дізналося про порушення своїх майнових прав і законних інтересів іншим підприємством. Претензії про відшкодування вартості продукції (товарів), якої бракує, неналежної якості або некомплектної і уплату штрафу за поставку такої продукції (товарів) пред'являють протягом місяця, а претензії за іншими підставами - протягом 2 місяців.

За кожною претензією необхідно перевірити її обґрунтованість і правильність оформлення документів.

Недотримання строків пред'явлення претензій часто використовується для приховання фактів крадіжок матеріальних цінностей. Тому треба вивчити причини відмови постачальників або транспортних організацій у задоволенні претензії, протоколи розгляду претензійних справ у суді й арбітражі. Якщо за претензією приховувалося привласнення цінностей окремими посадовими особами, необхідно вжити заходів щодо відшкодування заподіяної шкоди.

При нестачі товарів у дорозі слід перевірити наявність комерційних актів і правильність їх оформлення.

Аудитори з'ясовують обґрунтованість претензій, встановлюють винних осіб, суму шкоди, завданої підприємству шляхом погашення необґрунтованих претензій.

## **7. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВІДШКОДУВАННЯМ ЗАВДАНИХ ЗБИТКІВ**

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків ведуться на балансовому рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". Перевіряючи такі розрахунки, аудитор, насамперед, повинен проаналізувати розрахунки за нестачами і крадіжками та встановити, чи дотримано строків і порядку розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їх відшкодування. Особливо ретельно треба вивчити факти списання нестач і втрат на витрати виробництва чи на результати діяльності підприємства.

Зокрема, аудитор перевіряє правильність і своєчасність оформлення матеріалів за претензіями про нестачі й крадіжки, перевіряє чи не було випадків повернення судом або арбітражем матеріалів з нестач і псування з причини неналежного оформлення матеріалів. Важливо з'ясувати причини виникнення нестач і псування (поганий стан складських

приміщень, порушення правил приймання і відпуску матеріальних цінностей за кількістю і якістю із одного підрозділу (цеху) в інший). Слід також з'ясувати, чи правильно визначено суму збитків (сума збитків розраховується за ринковими цінами даної місцевості). Крім того, аудитор з'ясовує, чи забезпечено на підприємстві відшкодування матеріальних збитків (нестач, розтрат), чи організовано контроль за утриманням заборгованості за виконавчими листами.

### **Контрольні запитання**

1. Які є джерела аудиту операцій з обліку основних засобів?
2. Які Ви знаєте методи амортизації основних засобів?
3. Методика аудиту нематеріальних активів.
4. Якими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку керується аудитор під час перевірки матеріальних цінностей?
5. На які аномальні явища може натрапити аудитор під час перевірки операцій з матеріальними цінностями?
6. Яка методика аудиторської перевірки операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами?