

## ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

*Ватуля І.Д., доцент, Дугар Т.Є., к.е.н., доцент  
Полтавської державної аграрної академії*

*Авторами статті узагальнено та розвинено мету, завдання та об'єкти аудиту процесу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) під призмою аудиту доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємств України, запропоновано аудиторські процедури та загальний план аудиторської перевірки процесу реалізації продукції (робіт, послуг).*

*The authors summarized and developed goals, objectives and facilities audit process realization of goods (works, services) for a prism audit of revenues, expenditures and financial results of enterprises in Ukraine, suggested audit procedures and overall audit plan for the implementation of products (works, services).*

**Постановка проблеми.** Якісна фінансова інформація зменшує інформаційний ризик споживачів фінансових звітів. Недоброякісна, тобто викривлена інформація з фінансових результатів, яка узагальнюється, спотворює макроекономічні показники та призводить до прийняття неадекватних управлінських рішень на загальнодержавному рівні.

Питанням дослідження аудиту процесу реалізації продукції, товарів, робіт, послуг надається увага, як з боку ділянки аудиторського дослідження по достовірності формування сум доходу за видами діяльності на підприємствах та повноти визнання сум щодо собівартості та понесених витратах із аудиторського дослідження окремих ділянок обліку є важливим і актуальним питанням щодо об'єктивності даних фінансових результатів.

Метою аудиту витрат на виробництво і собівартість виробленої та реалізованої продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності по елементах операційного аудиту.

Метою аудиту доходів і результатів діяльності є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів та фінансових результатів [7].

Вивчення думок вчених-економістів, нормативних та законодавчих актів, свідчить, що існує ряд питань, які потребують додаткового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема Білик М. Д., Голова С. Ф., Дорош Н. І., Завгороднього В. П., Загороднього А. Г., Зубілевича С. Я., Кулаковської Л. П., Савченка В. Я., Сопка В. В., Утенкової К. О., Шило В. П. та інших.

**Постановка завдання.** Метою роботи є узагальнити і розвинути концептуальні основи проведення аудиту з процесу реалізації продукції. Аудит

реалізації продукції розпочинається з перевірки обґрунтованості плану реалізації продукції та цін на неї, повноти визначення валової та товарної продукції, показників якості, відповідності останніх вимогам державних стандартів, технічних умов. Перевірку повноти й визначення валової продукції сільськогосподарського підприємства аудитор здійснює на основі загального обсягу її виробництва, що дає йому змогу оцінити рівень виробничої програми.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Незалежність висновків аудитора чи аудиторів має забезпечуватися з усіх питань, що стосуються цієї роботи. У ході перевірки і складання висновку аудитор повинен показати відповідний рівень професійного ставлення до справи. Аудитору потрібно мати достатню уяву про структуру внутрішнього контролю для того, щоб скласти план своєї роботи, визначити характер і кількість перевірюваних показників та строк перевірки.

У ході аудиту засобами інспектування, спостережень, опитів, вивчення документів має бути зібраний матеріал, який в достатній мірі підтверджує наявні дані для складання висновку про фінансову звітність [3].

До предметної області дослідження в першу чергу слід віднести інформацію про: технологію виробництва; виробниче обладнання; структуру виробничого управління; критерії оцінки доходів; розмежування суми доходів за періодами визнання.

Джерела інформації для аудиту реалізації продукції, товарів, робіт та послуг згруповані на рис. 1.



Рис. 1. Джерела інформації для аудиту реалізації продукції, товарів, робіт та послуг

Основними завданнями аудиту реалізації продукції (робіт і послуг) є встановлення правильності:

- відображення в обліку фактичної виручки від реалізації робіт (послуг);
- відображення в обліку фактичних витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг);
- визначення сум податкового доходу від реалізації готової продукції (робіт, послуг) та підтвердження сум податкових витрат, для достовірної суми визнання бази оподаткування податком на прибуток та ПДВ [5].

Розкриття основних завдань аудиту операції з обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, представлено на рис. 2.



Рис. 2. Завдання аудиту реалізації продукції (товарів, робіт та послуг)

Попередньо, для проведення аудиту, клієнт надсилає на адресу аудиторської фірми Листа-замовлення з проханням на проведення аудиту, в якому зазначає мету проведення аудиту і завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає Лист-згоду, у якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

Детальний зміст договору про проведення аудиту може бути різним залежно від конкретної ситуації, проте існує ряд моментів, які в будь-якому разі повинні знайти відображення в договорі (період і масштаб аудиторської перевірки, об'єкт аудиту, права та зобов'язання аудиторів, що здійснюють перевірку, вартість робіт, відповідальність аудиторів, перелік матеріалів, необхідних для перевірки) [1].

Крім того, договір може містити такі положення:

- угоди, які стосуються залучення до перевірки інших аудиторів або експертів із певних аспектів аудиту;

- угоди, які стосуються залучення до перевірки внутрішніх аудиторів та іншого персоналу клієнта;
- порядок розрахунків за виконання робіт із проведення аудиту;
- будь-які можливі обмеження аудиторських зобов'язань;
- посилення на будь-які додаткові угоди між аудитором та клієнтом.

Із метою запровадження методу аудиту доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), аудиту витрат і собівартості продукції і фінансових результатів, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, яке дозволяє отримати відповіді на такі запитання: аналітичний облік доходів і витрат здійснюється за достатнім рівнем деталізації; відвантаження продукції й товарів санкціонується належним чином; дані аналітичного обліку звіряються із синтетичними регістрами та Головною книгою; бухгалтерський облік доходів від реалізації продукції (робіт і послуг) і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог П(с)БО 15 «Доходи», бухгалтерський облік витрат ведеться відповідно до вимог П(с)БО 16 «Витрати».

Ефективними прийомами аудиторського контролю визначення правильності вказаних обсягів реалізації і якості реалізованої продукції є контрольне зважування та лабораторний аналіз окремих партій продукції. В наш час досить часто зустрічаються випадки шахрайства, коли якість сільськогосподарської продукції навмисне занижується закупівельними організаціями з метою зменшення ціни, що призводить до збитків. Слід також практикувати зустрічну перевірку даних на відповідність відправленої продукції прийнятій. Це дозволяє виявити розбіжності і вжити відповідні заходи. Правильність визначення виручки від реалізації аудитор перевіряє за рахунками доходів та витрат від реалізації: 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут» [4].

Необхідно пам'ятати, що у програмі аудитор оцінює ступінь ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик не виявлення суттєвих помилок звітності, який можливий під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів, координує роботу всіх можливих помічників, залучених з числа співробітників підприємства, визначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

До складання Програми аудиту доходів та визнання фінансових результатів, Програми аудиту витрат і собівартості продукції рекомендується сформулювати Загальний план аудиту реалізації продукції (робіт, послуг), табл. 1.

Особливу увагу слід звернути на реальність знижок та надбавок, для цього перевіряють показники якості реалізованої продукції, втрати від недоплат і обрахунку з боку покупців. Гарантією дотримання договірних зобов'язань є оптимальна організація оперативного обліку та наявність розшифровок асортименту за кожним договором з чітким визначенням строків поставок покупцям продукції, відміток про фактичний відпуск із зазначенням дати. Дотримання цих вимог має зафіксувати аудитор.

**Загальний план аудиту доходів, витрат та визнання фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг)**

Етапи перевірки	Процедура аудиту	Аудитор	Термін перевірки
Перевірка достовірності (повноти) визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)	Встановлення наявності наказу керівника про метод визначення виручки від реалізації та відповідність йому бухгалтерських записів щодо реалізації.		
Перевірка розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг)	Послідовна перевірка розрахунків фактичної собівартості: залишку готової продукції на складі; відвантаженої продукції; реалізованої продукції; звірка одержаних даних з фактично відображеними відомостями у регістрах синтетичного обліку та звітності.		
Перевірка витрат, пов'язаних з реалізацією продукції	Перевірка складу та розподілу витрат згідно з законодавчими документами.		
Перевірка відповідності даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку	Зіставлення даних первинних документів з даними, відображеними у регістрах синтетичного та аналітичного обліку.		
Перевірка визначення фінансового результату	Перерахунок визначення фінансового результату та звірка його з даними бухгалтерського обліку та звітності; належності та правильності включення до ціни реалізації обов'язкових податків, та платежів.		
Аудит кореспонденції та правильності відображення процесу реалізації на рахунках бухгалтерського обліку	Перевірка правильності відображення процесу реалізації на рахунках бухгалтерського обліку		
Складання розділу аудиторського звіту та аудиторського висновку	Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки		

Загальними принципами та основними направляючими аудиту реалізації продукції, робіт, послуг є:

- зниження ризику реалізації неякісної продукції;
- зменшення каналів нелегального просування продукції;
- обґрунтованість запланованих обсягів реалізації продукції (робіт, послуг);
- виконання об'єму заказів (договірних обов'язків) на продукцію, товари (роботи, послуги); - дотримання якості реалізованої готової продукції, товарів;
- своєчасність поставки продукції, товарів (виконання робіт, послуг);

- контроль за своєчасною оплатою за реалізовану продукцію.

При узагальненні результатів аудиторської перевірки по реалізації у річній звітності виникнуть такі коригування:

- у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» коригування суми по рядках: 1125 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»;

- ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» коригування суми по рядках: 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»;

- ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів (прямим методом)» коригування суми по рядку 3000 «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) від операційної діяльності» [4].

Крім коригування форм фінансової звітності можуть бути рекомендовані уточнення до показників податкової звітності: - Податкова декларація з податку на прибуток рядок 02 «Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))» та рядок 05.1 «Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)»; - Податкова декларація з податку на додану вартість визначає коригування колонок А та Б по відношенню по уточненню податкових зобов'язань рядок 9 та податкового кредиту рядок 17 [6].

**Висновки.** В статті визначено та розвинуто сутність, завдання й мету аудиту процесу реалізації продукції (робіт, послуг). Обґрунтовано концептуальні основи аудиту процесу реалізації, що на відміну від існуючих включає: підходи до трактування завдань та мети аудиту окремих груп доходів і витрат при визнанні достовірних фінансових результатів, наведено загальний план аудиторської перевірки, що підвищить якість та детальність аудиторської перевірки.

#### **Список використаних джерел:**

1. Загородній А.Г. Аудит : теорія і практика : [навчальний посібник] / А.Г. Загородній, М.В. Корягін. – Львів : Видавництво національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 456 с.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] / Верховна рада України.

3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14 вер. 2006 р. № 140 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http : zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності від 28 берез. 2013 р. № 433 Електронний ресурс / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http:// www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).

5. Національний положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від лют. 2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

6. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

7. Утенкова К.О. Аудит : навчальний посібник. К. : Алерта, 2011. – 408 с.

*Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.*