

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

PROBLEMS AND DIRECTIONS TO IMPROVE THE AUDIT OF OPERATIONS WITH THE MAIN ACTIVITIES OF THE SUBJECT OF BUSINESS

Рябчук О.Г.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу,
Університет державної фіскальної служби України

Корнійчук О.О.

студентка,
Університет державної фіскальної служби України

Riabchuk Oksana

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Audit and Economic Analysis,
University of the State Fiscal Service of Ukraine

Korniichuk Olena

Student
University of the State Fiscal Service of Ukraine

У статті розкрито особливості аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання, визначено основні проблеми, пов'язані з його організацією та проведенням. Наведено етапи проведення аудиту операцій з основними засобами, методичні прийоми, які застосовуються аудитором під час перевірки. Наведено оцінку надійності внутрішнього контролю основних засобів. Визначено основні порушення вимог бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, а також надано рекомендації щодо його вдосконалення. Аудит є надійним інструментом забезпечення об'єктивної інформації користувачам про операції з основними засобами суб'єкта господарювання. А для того щоб ця інформація була достовірною, повною і прийнятною, необхідно постійно вдосконалювати його організацію та методика, що й обґрунтовано у даній статті.

Ключові слова: основні засоби, аудит, суб'єкт господарювання, оцінка, аудиторські докази, робоча документація.

В статье раскрыты особенности аудита операций с основными средствами предприятия, определены основные проблемы, связанные с его организацией и проведением. Приведены этапы проведения аудита операций с основными средствами, методические приемы, применяемые аудитором при проверке. Приведена оценка надежности внутреннего контроля основных средств. Определены основные нарушения требований бухгалтерского учета операций с основными средствами, а также даны рекомендации по его усовершенствованию. Аудит является надежным инструментом обеспечения объективной информации пользователям об операциях с основными средствами предприятия. А для того чтобы эта информация была достоверной, полной и приемлемой, необходимо постоянно совершенствовать его организацию и методику, что и обосновано в данной статье.

Ключевые слова: основные средства, аудит, предприятия, оценка, аудиторские доказательства, рабочая документация.

This question is relevant, because the problem of audit of operations with fixed assets not disclosed that scientists mostly focus on the violations of accounting regarding transactions with fixed assets and not on the problems of audit of operations with fixed assets. Therefore, it is necessary to elaborate on the problems of audit of operations with fixed assets, which are listed in the article. In the article the features of audit of operations with fixed assets of a business entity, identified key problems associated with its organization and holding. Given the stages of audit of operations with fixed assets. Lists the methods used by the auditor in verifying transactions with fixed assets and

determined the need for their use. Given the assessment of the reliability of internal control of fixed assets and in what areas it will operate. The features of audit of operations with fixed assets of a business entity. The basic objectives of audit of operations with fixed assets and recorded as it checks the validity of the audit. Specified mandatory inventory and its importance in conducting audit of operations with fixed assets. Identifies the main violations of requirements of accounting of transactions with fixed assets. Recommendations for improvement audit of operations with fixed assets. Reviewed the regulatory framework for audit of operations with fixed assets. Disclosed requirements of the working documentation of the auditor at check of operations with fixed assets, since often it can be not clear. Audit of operations with fixed assets is an integral part of the overall audit of the entity, because fixed assets tend to occupy a large share in the assets of the company, other than non-current assets. Therefore, the auditor in conducting an audit of fixed assets spends much more time to obtain information about assets. The audit is a reliable tool providing objective information to users about the operations with the assets of a business entity. And to ensure that the information was accurate, complete and acceptable, you need to constantly improve its organization and methods, as justified in this article.

Key words: fixed assets, audit, business entity, valuation, audit evidence, working documentation.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Діяльність суб'єктів господарювання передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, оскільки вони є одним із найважливіших елементів продуктивних сил. У сучасних умовах господарювання керівництво підприємств та їхні ділові партнери прагнуть одержати надійну інформацію про стан і використання основних засобів, тому для забезпечення об'єктивної інформації її користувачам надійним інструментом є аудит операцій з основними засобами. А для того щоб ця інформація була достовірною, повною і правдивою, необхідно постійно вдосконалювати організацію та методику аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Багато науковців приділяють увагу дослідженню питань обліку операцій з основними засобами. Серед таких науковців – Л. Гуцаленко, А. Гловюк, І. Ковальчук, В. Малахов, І. Оніщенко та ін. Разом із цим окремі науковці, а саме Н.М. Бразилій, О.А. Петрик, О.А. Подолячук, М.М. Тимошенко, Г.М. Химич та ін., приділяють велику увагу вирішенню проблем та розробленню напрямів удосконалення аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання. Проте багато питань ще залишаються не дослідженими, потребує вирішення велика кількість проблем та завдань у цій сфері.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Отже, метою нашого дослідження є розкриття особливостей аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання, визначення основних проблем, пов'язаних із його організацією та проведенням, а також надання рекомендацій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основні засоби є важливим елементом, що забезпечує функціонування діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Зазвичай у більшості підприємств осно-

вні засоби займають більшу частину активів. І.В. Кононова та А.О. Бакум упевнені, що стан і вартість основних засобів цікавлять як керівництво, так і інвесторів, засновників, акціонерів, тому що достовірною оцінка об'єктів основних засобів дає змогу робити висновки про фінансовий стан та приймати обґрунтовані управлінські рішення [1].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2]. Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у процесі виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2].

На думку Л.С. Стригуль, облік основних засобів повинен здійснюватися відповідно до умов чинного законодавства та включає такі складники:

- введення в експлуатацію об'єктів основних засобів;
- поліпшення та ремонт об'єктів основних засобів;
- ліквідація об'єктів основних засобів;
- нарахування амортизації основних засобів [3, с. 49].

Метою аудиту операцій з основними засобами є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Однією з особливостей аудиту операцій з основними засобами є те, що під час його проведення необхідно поєднувати елементи фінансового та управлінського аналізу. Після оцінки загальної ситуації з основними засобами за

необхідності (різких і значних зрушень, нехарактерних тенденцій у динаміці основних засобів, недостатнього розкриття відповідних розділів облікової політики і т. д.) слід провести пооб'єктний аналіз, виявити сутність і причини подій, що викликають сумнів аудитора, та їхній вплив на достовірність звітності [8].

Таким чином, отримана інформація на початку перевірки дасть змогу аудитору отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на даному підприємстві і допоможе визначити питання, яким необхідно приділити найбільшу увагу.

На першому етапі аудиту операцій з основними засобами важливим завданням є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) клієнта. На думку Н.М. Бразилій, оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватися за такими напрямками:

- перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з основними засобами;
- перевірка розподілу функціональних обов'язків посадових осіб, які наділені функціями санкціонування й які відповідають за стан і рух основних засобів;
- перевірка забезпечення належних умов зберігання й експлуатації основних засобів на підприємстві;
- перевірка наявності необхідних дозволів керівництва на здійснення операції з основними засобами;
- перевірка періодичного проведення інвентаризації основних засобів;

– перевірка належного ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів;

– перевірка контролю записів у реєстрах обліку руху основних засобів тощо [9].

Одним із найважливіших аспектів аудиту основних засобів, на думку Л.В. Гуцаленко, є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби виражаються в натуральній і вартісній формах. Здійснюючи вартісну оцінку основних засобів, підприємству необхідно виходити з того, що об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди і його вартість може бути достовірно визначена. Тому під час визначення вхідного сальдо за статтею балансу «Основні засоби станом на 1 січня поточного року» необхідно списувати застарілі основні засоби, а також ті, які не відповідають визначенню активів, із віднесенням їхньої вартості на зменшення нерозподіленого прибутку. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, повинні бути списані на затрати цього періоду за їх залишковою вартістю. Аудитор також повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які, за даними бухгалтерського обліку, повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені у складі необоротних активів підприємства-клієнта [5].

На рис. 1 наведено питання, що з'ясовуються аудитором для того, щоб оцінити ефективність контролю основних засобів у клієнта.

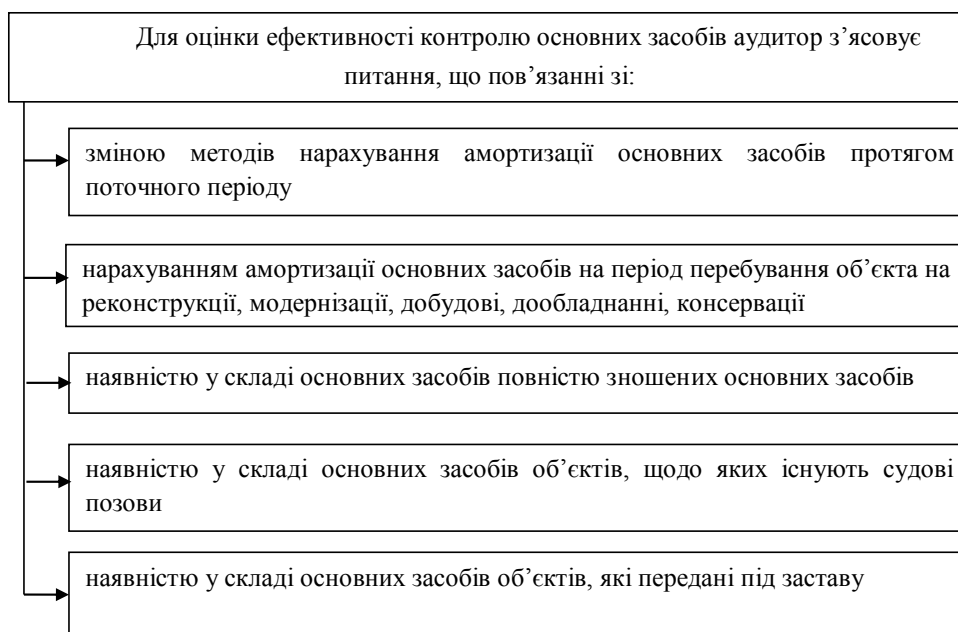


Рис. 1. Питання, що пов'язані з оцінкою ефективності контролю основних засобів у суб'єкта господарювання

Джерело: розроблено авторами за даними [5]

Під час вирішення основних завдань аудиту основних засобів, згідно з працею М.О. Хричікової, здійснюється перевірка правильності:

- документального оформлення і своєчасного відображення в облікових регістрах надходження основних засобів;
- нарахування та відображення в обліку сум зносу;
- визначення фінансових результатів під час вибуття (ліквідації) основних засобів;
- документального оформлення і відображення у відповідних облікових регістрах операцій із руху основних засобів [8].

Проведення аудиту операцій з основними засобами передбачає застосування низки методичних прийомів (рис. 2). Чим більше методичних прийомів використовує аудитор, тим точнішою буде перевірка. Наприклад, такі методичні прийоми, як інвентаризація, арифметична перевірка, документальна, нормативно-правове-регулювання, вибіркоче спостереження, співставлення, здебільшого завжди використовуються аудитором.

Особливо ретельно слід перевіряти повноту і своєчасність проведення інвентаризації основних засобів, а також інвентаризаційні описи та додані до них протоколи засідання інвентаризаційних комісій, порівняльні відомості, відомості результатів останньої інвентаризації, рішення керівництва підприємства за підсумками її проведення та правильність відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку [8].

Під час дослідження документів, операцій і записів аудитор може виявити певні порушення вимог П(С)БО 7 «Основні засоби», типовими з яких є:

- неправильне формування первісної вартості під час придбання основних засобів;

- неправомірне переведення оборотних активів до складу основних засобів;

- неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції під час зарахування їх до складу основних засобів;

- невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду під час отримання основних засобів в обмін на схожі активи;
- збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані;

- включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію основних засобів до складу витрат підприємства;

- відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки основних засобів;

- проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів із групи [7].

Виявлені недоліки в процесі аудиту операцій з основними засобами впливають на достовірність фінансових результатів і бухгалтерської звітності, оскільки призводять до викривлення суми нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку [5].

При цьому велике значення має робоча документація аудитора, оскільки вона може бути неоднозначно зрозумілою для різних спеціалістів. Саме тому, визначаючи майбутній зміст документації, аудитор повинен взяти до уваги те, що робочою документацією буде користуватися, наприклад, інший аудитор, який має інший досвід роботи в галузі аудиту. Переглянувши цю документацію, інший аудитор зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень за її результатами без визначення окремих деталей аудиторських процедур. Тобто робоча аудиторська документація повинна бути

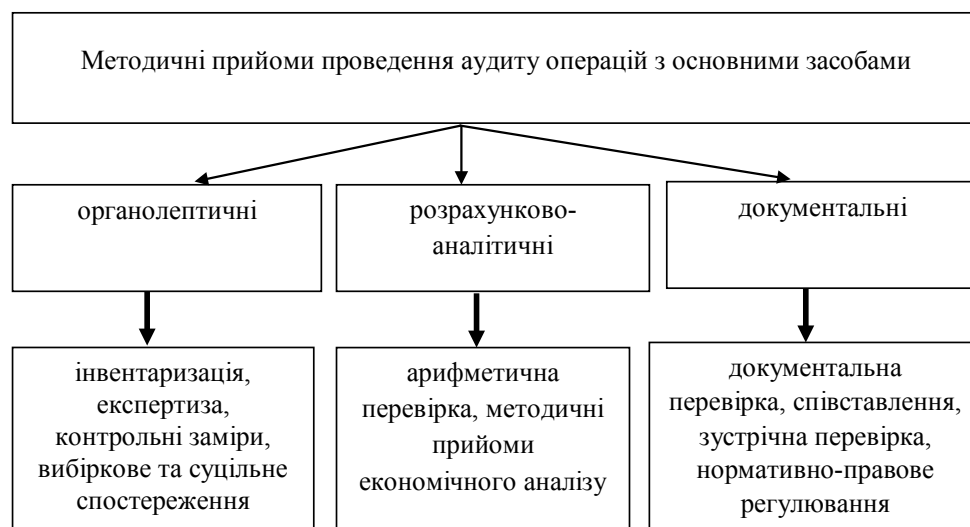


Рис. 2. Методичні прийоми проведення аудиту операцій з основними засобами

Джерело: розроблено авторами

зрозумілою для інших користувачів цього виду документів [6].

Документальне оформлення аудиту регламентує Міжнародний стандарт аудиту № 230 «Аудиторська документація». У цьому стандарті викладено приблизний зміст і порядок оформлення та зберігання робочої документації аудитора. Особлива увага повинна приділятися робочій документації, у якій викладаються результати виконання аналітичних процедур аудитором.

Щодо операцій з основними засобами, то в результаті аналізу аудитор може обґрунтовано характеризувати наявність і якість основних засобів суб'єкта господарювання. Розкриття суттєвої інформації про основні засоби аудитор перевіряє шляхом вивчення та аналізу такої інформації у клієнта та її зіставлення з отриманими у ході аудиту доказами. Якщо аудитор виявив, що якісь істотні відомості про операції з основними засобами не розкриті у фінансовій звітності підприємства та примітках до неї, він повинен обговорити це питання з керівництвом клієнта й оцінити його вплив на достовірність фінансової звітності та аудиторський висновок [8].

М.О. Хричікова вважає основною проблемою аудиту масштабність деталізованого аудиту операцій з основними засобами, який потребує значних затрат робочого часу аудитора. Цей недолік можна усунути за допомогою застосування змішаної методики аудиту основних засобів, тобто в поєднанні деталізованого та експрес-аудиту, що дасть змогу зменшити затрати часу та забезпечити об'єктивність та доступність аудиту основних засобів. Наступною проблемою, яка потребує вирішення, є постійні зміни в нормативних актах стосовно амортизації та класифікації основних засобів. Ця проблема потребує негайного вирішення шляхом переходу до надійних нормативних актів, які не будуть змінюватися занадто швидко, адже в ході аудиту операцій з основними засобами підприємства вони можуть значно впливати на його кінцеві результати [8].

Інколи помилки під час проведення аудиту виникають через недостатній рівень кваліфікації аудиторів. Це також є проблемою аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання, адже таких аудиторів в Україні є значна кількість. Вирішити цю проблему можна, передусім, на рівні аудиторської фірми, тобто підвищити кваліфікаційні вимоги до відповідних посад аудиторів.

Якщо проаналізувати праці вчених та досвід практиків, можна виділити низку проблем аудиту операцій з основними засобами (рис. 3). Разом із цим усі проблеми необхідно вирішувати, адже від цього залежить якість проведення аудиту.

Організація аудиту операцій з основними засобами повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних і взаємоузгоджених процедур та методів, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур із виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації. Тому основними шляхами її вдосконалення визначено такі:

- удосконалення та уніфікація робочої документації з аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання;
- удосконалення автоматизації аудиту операцій з основними засобами;
- обмін досвідом щодо аудиту операцій з основними засобами з іноземними аудиторами;
- удосконалення методики аудиту операцій з основними засобами для зменшення витрат часу на його проведення;
- підвищення рівня кваліфікації аудиторів.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, аудит операцій з основними засобами посідає важливе місце під час визначення ефективності роботи суб'єкта господарювання. Проте його організація і методика пов'язані з багатьма проблемами, які необхідно вирішувати. Деякі із цих проблем виникають через недосконалу систему обліку. Але і сам аудит, його нормативно-правове регулювання та організаційне і методичне забезпечення потребують удосконалення.

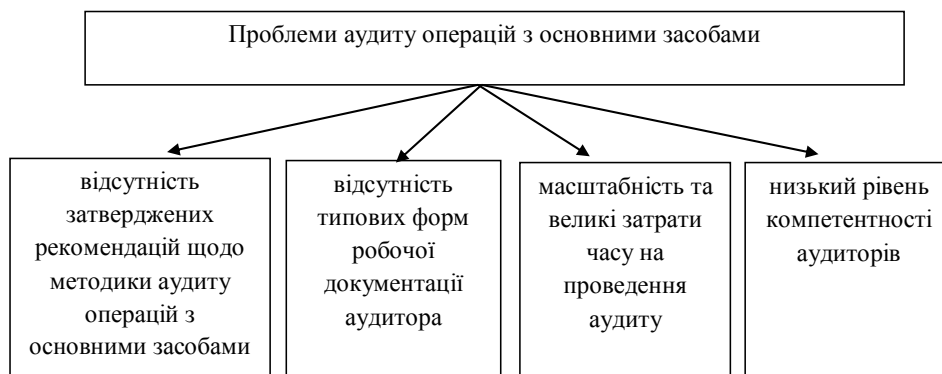


Рис. 3. Основні проблеми аудиту операцій з основними засобами

Джерело: розроблено авторами

У зв'язку із тим, що Україна тримає курс на входження до Європейського Союзу, українським аудиторам необхідно переймати досвід своїх зарубіжних колег, дотримуватися міжнародного законодавства, вдосконалювати свою

роботу, підвищувати кваліфікацію, адже досвід та вміння аудитора займають важливе місце в проведенні аудиту, і саме висока кваліфікація аудиторів дасть змогу підвищити його ефективність.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кононова І.В., Бакум А.О. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини»*. 2016. № 6. Ч. 2. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%282%29_6.
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Стригуль Л.С., Тімонова А.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ. Технічний прогрес і ефективність виробництва»*. 2014. № 32(1075). С. 47–50.
4. Подолянчук О.А., Химич Г.М. Методика та аналіз аудиту основних засобів. URL : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>.
5. Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С., Ковальчук І.В. Організація обліку та аудиту основних засобів. URL : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/123.pdf.
6. Малахов В., Оніщенко І. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів підприємства. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2016. № 1. С. 48–56.
7. Петрик О.А., Мариніч І.О. Аудит оцінки вартості основних засобів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 4. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2015_4_8.
8. Хричікова М.О. Особливості аудиту основних засобів. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_46.
9. Бразилій Н.М., Тимошенко М.М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. URL : <http://ven.chdtu.edu.ua/article/view/88477>.