

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-32>

УДК 657.6:657.42

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

FEATURES OF AUDIT OF FIXED ASSETS AT MANUFACTURING ENTERPRISES

Даценко Ганна Василівна

доктор економічних наук, професор,
Вінницький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8327-7301>

Кудирко Олена Михайлівна

кандидат економічних наук, доцент,
Вінницький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5090-1208>

Datsenko Anna, Kudirko Olena

Vinnitsia Institute of Trade and Economics
of State University of Trade and Economics

Стаття присвячена актуальним питанням контролю та перевірки частини обліку, що стосується основних засобів на підприємствах, які провадять виробничу діяльність. Розкрито необхідність проведення аудиту операцій з основними засобами, об'єкти, що повинні бути досліджені в обов'язковому порядку, предметна область. Визначено, які документи мають бути вивчені та проаналізовані, а також використовуватись у процесі здійснення аудиторської перевірки основних засобів. Запропоновано схему проведення поетапного аудиту основних засобів для кращого сприйняття інформації та більш детальної перевірки кожної ділянки обліку окремо. Наведено методи, які необхідно застосовувати у процесі проведення аудиту основних засобів для забезпечення всесторонньої перевірки. Описано, що аналітичний огляд, який включає в себе дослідження розрахункових коефіцієнтів, має містити три основні аналізи: технічного стану, руху та використання основних засобів. Вся інформація, описана у статті, дозволить якісно провести аудит основних засобів та надати правильний висновок для проведення подальших дій.

Ключові слова: основні засоби, аудит операцій з основними засобами, аналіз, інвентаризація, перевірка, робочі документи аудитора.

The article is devoted to the actual issues of control and verification of part of the accounting, which refers to fixed assets at enterprises that conduct production activities. It is fixed assets that occupy a large part of the currency of the balance sheet, and therefore require special control over this area of accounting. The necessity of conducting an audit of operations with fixed assets, the goal set before the auditor, the tasks that must be performed during the audit of fixed assets, the objects that must be examined in a mandatory manner, the subject area are disclosed. The following accounts must be analyzed: 10 "Fixed assets", 131 "Depreciation of fixed assets", 151 "Capital construction", 152 "Purchase (production) of fixed assets", financial reporting in the part of fixed assets accounting, primary documentation. It was determined which documents should be studied and analyzed, as well as used in the process of auditing fixed assets. A scheme for conducting a phased audit of fixed assets is proposed for a better perception of information and a more detailed check of each section of accounting separately, from which it can be seen that the introductory stage is familiarization with the statutory documents, the next stage is a check of the primary documentation related to the accounting of fixed assets, then the audit is carried out separately each part of the accounting of these assets, the next stage is the study of financial reporting indicators, and the final stage is the formulation of the auditor's conclusions. The methods that must be used in the process of conducting an audit of fixed assets are given to ensure a comprehensive check, because the audit of fixed assets is a time-consuming process that requires the processing of a sufficiently large number of documents. The following main methods are considered: inventory, survey, documentary verification, which includes formal, arithmetical and substantive, sample research, analytical review, verification of decisions made and verification of labor discipline. It is described that the

analytical review, which includes the study of calculation coefficients, should contain three main analyses: technical condition, movement and use of fixed assets. All the methods described in the article will allow a qualitative audit of fixed assets and provide the correct conclusion for further actions.

Keywords: fixed assets, audit of operations with fixed assets, analysis, inventory, inspection, working documents of the auditor.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день економіка України знаходиться на етапі швидкого розвитку й вдосконалення, щорічно з'являється велика кількість підприємств, які провадять різні види діяльності в ході якої використовуються різні основні засоби. У зв'язку із цим з'являється велика кількість обладнання, яке спрощує роботу працівників. Окрім активів адміністративного підрозділу та підрозділу по збуту продукції велику частину основних засобів займають виробничі підрозділи. Вони відрізняються специфікою використання й обліку, а тому потребують індивідуального контролю за ними.

Важливою передумовою для забезпечення безперервної діяльності виробничих підприємств є проведення аудиту операцій з основними засобами, адже ця ділянка обліку є громіздкою та потребує чіткого контролю за здійсненими операціями для вчасного виявлення помилок в обліку, несправності у роботі обладнання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика аудиту операцій з основними засобами на виробничих підприємствах була досліджена багатьма вченими, як вітчизняними, так і зарубіжними. Значний внесок у розробку знань з аудиту операцій, що пов'язані із основними засобами, зробили такі вчені як: Кулаковська Л. П. та Піча Ю. В. – «Організація і методика аудиту» [1]. Немченко В. В.,

Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. – «Практичний курс аудиту» [2], Іванова Н. А., Ролінський О. В. «Організація і методика аудиту» [3], Виноградова О. М., Жидєєва Л. І. – «Аудит» [4].

Кулаковська Л. П. та Піча Ю. В. у підручнику «Організація і методика аудиту» [1] схематично наводять перелік об'єктів аудиту основних засобів та відображення їх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності (рис. 1).

Проте, дану схему можна вважати доцільною лише у випадку аудиту відображення основних засобів в обліку й звітності, оскільки предметна область загальної перевірки повинна охоплювати не лише облік, а й облікову політику в частині обліку основних засобів, фактичну наявність об'єктів, їх стан, доцільність та ефективність використання, документацію про характеристики ресурсів, проведені ремонтні роботи, пояснювальні листи матеріально-відповідальних осіб й інше.

Виноградова О. М. та Жидєєва Л. І. у підручнику «Аудит» наводять типові помилки можливих порушень у процесі здійснення операцій з необоротними активами й основними засобами у тому числі. Таким чином, до основних помилок на виробничих підприємствах можна віднести:

– неправильне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не

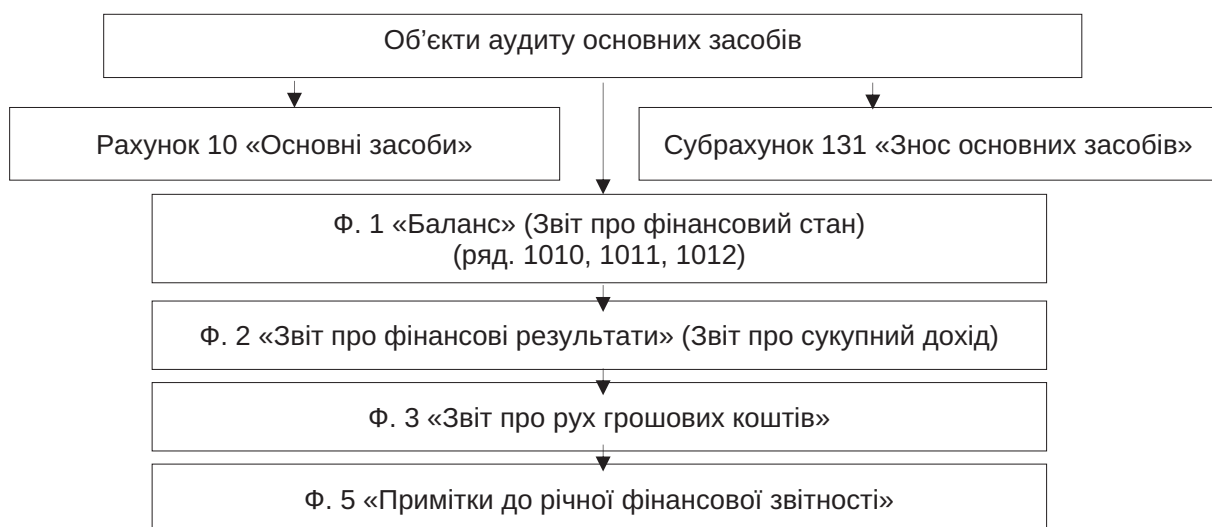


Рис. 1. Об'єкти аудиту основних засобів [1]

заповнення всіх необхідних реквізитів, під час купівлі обладнання у неспеціалізованих підприємствах поширеною помилкою є неправильне вказання коду УКТ ЗЕД, що у подальшому призведе до зменшення податкового кредиту);

- неправильне списання витрат на поліпшення основних засобів – адже виробниче обладнання потребує постійного оновлення та модернізації;

- не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, запасних частин після ліквідації основних виробничих засобів;

- неправильний розподіл конкретних об'єктів основних засобів за групами: найбільш поширена помилка на великих виробничих підприємствах, де є декілька різних цехів з різною специфікою виробництва, у подальшому призводить до неправильного нарахування амортизації та переоцінки групи основних засобів;

- порушення строків нарахування амортизації – слід пам'ятати, що амортизація повинна нараховуватись із наступного місяця, що передує купівлі об'єкту основного засобу;

- неправильне визначення балансової вартості основних засобів, оскільки велика кількість обладнання імпортується із інших країн, слід пам'ятати, що у первісну вартість включаються усі понесені витрати на доведення основного засобу до стану експлуатації;

- несвоєчасне списання об'єктів основних засобів, що не приносять економічної вигоди підприємству, адже застаріле обладнання може не тільки не приносити користі, а й нести великі втрати сировини, матеріалів та готової продукції, а також на такому обладнанні більший відсоток браку [4].

Метою дослідження є обґрунтування наявних знань у частині проведення аудиту операцій з основними засобами та запропонування певних особливостей аудиту основних засобів саме у виробничій діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудит основних засобів повинен включати у себе низку заходів для полегшення його проведення. Безпосередньо перед проведенням аудиту операцій з основними засобами необхідно затвердити план аудиту, визначити мету, об'єкти, основні завдання та джерела інформації, а також створити робочі документи, які будуть заповнюватись у процесі здійснення перевірки для полегшення написання висновків.

Метою проведення аудиту основних засобів є підтвердження інформації щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також встановлення дотримання вимог чинного правового законодавства України [4].

Варто відзначити, що мета аудиту основних засобів найкраще відкривається через поставлені завдання:

- визначити виробничу необхідність придбання певного об'єкту основних засобів;

- перевірити об'єкти потенційних основних засобів за критеріями відношення до необоротних активів;

- встановити відповідність розрахунку первісної вартості об'єкту основних засобів;

- здійснити розрахунок для перевірки правильності амортизаційних відрахувань;

- проінспектувати первинні документи на предмет правильного й повного заповнення усіх обов'язкових реквізитів, а також здійснити перевірку законності здійснених операцій;

- провести перевірку фінансової звітності та співставити дані обліку та реєстрів із даними фінансової звітності та інші.

Об'єктами аудиту операцій з основними засобами є:

- рахунки, що стосуються обліку основних засобів: 10 «Основні засоби», 131 «Знос основних засобів», 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

- первинна документація з обліку надходження, внутрішнього переміщення, ремонту й модернізації, вибуття основних засобів;

- фінансова звітність у частині обліку основних засобів: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності.

Предметом аудиту операцій з основними засобами виступають стан та наявність основних засобів, номенклатура робочого плану рахунків, первинна й зведена документація щодо ведення обліку основних засобів на підприємстві, здійснення амортизаційних відрахувань, переоцінка основних засобів, інформація щодо проведення поточного або капітального ремонту, модернізації й реконструкції основних засобів, дані реєстрів, головної книги та фінансової звітності у частині основних засобів.

У процесі проведення аудиту основних засобів необхідно використовувати й проводити перевірку джерел інформації, що наведені на рис. 2.

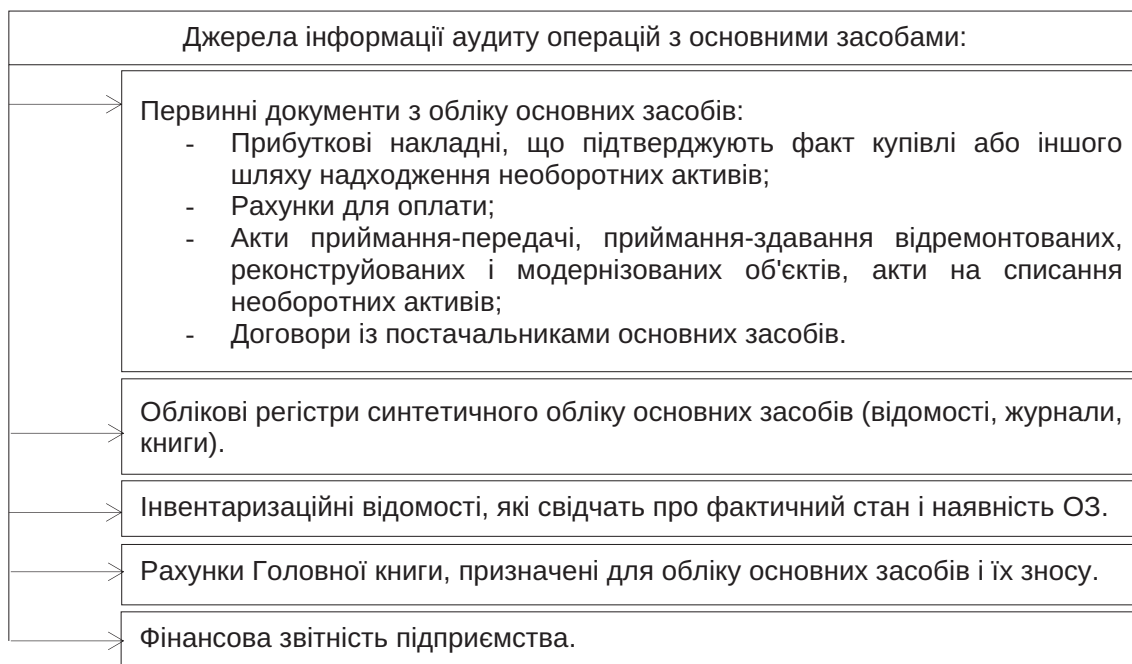


Рис. 2. Джерела інформації аудиту операцій з основними засобами

План аудиту операцій з основними засобами повинен включати наступні процедури: перевірка наявності і стану основних засобів; перевірка правильного й повного відображення основних засобів в обліку їх оприбуткування та вибуття; звіряння первинних даних, реєстрів, даних синтетичного й аналітичного обліку основних засобів із даними в головній книзі. перевірка дотримання правильного терміну корисного використання, розрахунку суми амортизації основних засобів; правильність визначення фактичної собівартості придбаних об'єктів; визначення правильного дотримання розрахунку норм погашення вартості окремих активів та терміну їх дії; перевірка розрахунку суми вартості списаних основних засобів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Оскільки аудит основних засобів охоплює перевірку великої кількості об'єктів, його слід проводити у декілька етапів реалізації, адже необхідно охопити всі ділянки обліку разом та кожну окремо. Це допоможе виявити усі наявні аспекти обліку активів, здійснити їх фактичну перевірку й забезпечити виділення правильних результатів виконаного контролю. На рис. 3 наведено загальний алгоритм, за допомогою якого може здійснюватися аудит наявних ресурсів на підприємстві.

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є досить трудомістким процесом, який потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосувати різні

методи дослідження. Методи, що використовуються під час проведення аудиту основних засобів представлено у таблиці 1.

Необхідно відмітити, що для полегшення проведення аудиту операцій з основними засобами необхідно складати аналітичні таблиці окремо щодо кожного об'єкту та поставленої задачі. Це дозволить правильно провести арифметичну перевірку з визначенням помилок, відхилень від норми або інших можливих недоліків. У таблицях 2, 3 та 4 запропоновано приклади таблиць, що допоможуть якісно провести аудит із застосуванням арифметичної перевірки.

За допомогою наведеного вище документа аудитор виявить помилки щодо ведення обліку основних засобів, використання неправильних рахунків та сум, що мають бути вказані при тій чи іншій операції.

Даний робочий документ допомагатиме встановити факт неправильного нарахування та відображення в обліку амортизації, встановлення амортизованої вартості та річної норми амортизації.

Представлений у таблиці 4 документ дасть змогу відмітити дотримання вимог щодо заповнення всіх обов'язкових реквізитів, що наявні в первинній документації щодо обліку основних засобів.

Ефективним доповненням до аудиту основних засобів є розробка аудиторських тестів. З їх допомогою можна визначити слабкі сторони підприємства й знайти ту ділянку обліку,

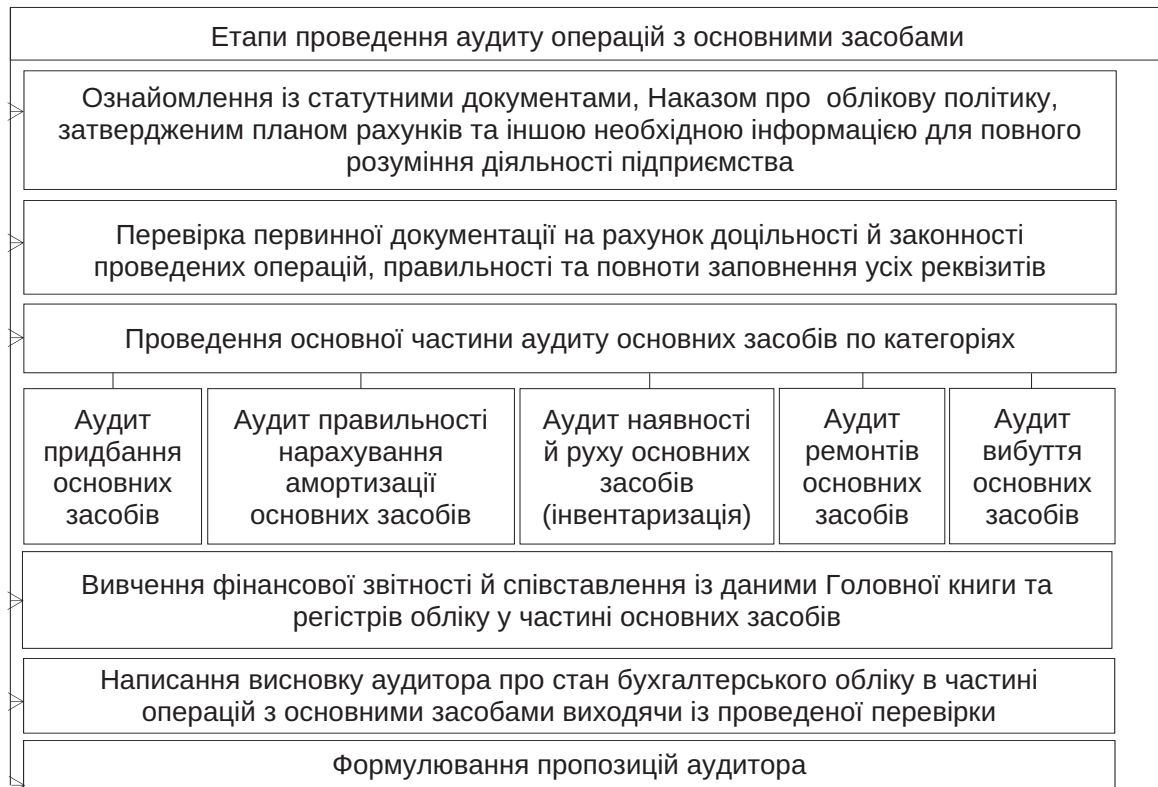


Рис. 3. Алгоритм проведення аудиту операцій з основними засобами

Таблиця 1

Визначення понять методів, що використовуються під час проведення аудиту операцій з основними засобами

Поняття	Визначення	Автор
Інвентаризація (фактична перевірка)	Перевірка фактичної наявності майна, правильності та достовірності його оцінки, який необхідний для підтвердження показників фінансової звітності.	Рязанова Н. О. [5]
Опитування	Одержання інформації від клієнта або про клієнта.	Піча Ю. В. [1]
Документальна перевірка	Перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та перевіркою по суті.	Немченко В. В., Редько О. Ю [6]
Формальна перевірка документів	Візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, виявлення виправлень, підчисток, дописувань, підробки підписів.	Огітчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. [7]
Арифметична перевірка	Полягає у перевірці точності бухгалтерських записів і джерел документів, здійснюється вибірково.	Рязанова Н. О. [5]
Перевірка по суті	Перевірка господарських операцій на законність та доцільність їх здійснення.	Думка автора роботи
Вибіркове дослідження	Найбільш досконалий, науково обґрунтований метод несучільного спостереження. При ньому підлягає аудиту вся сукупність, але конкретно перевіряється тільки її визначена частина, що відібрана за певними правилами.	Електронне джерело [8]
Аналітичний огляд	Вивчення важливих коефіцієнтів, тенденцій та інших даних, що характеризують стан об'єкта.	Лозовицький С. П. [9]
Перевірка прийнятих рішень	Фактична перевірка правильності приймання рішень, що стосуються певного об'єкту обліку та дійсність виконання прийнятих рішень.	Думка автора роботи
Перевірка трудової дисципліни	Фактична перевірка дотримання техніки безпеки й поведіння персоналу із обладнанням задля унеможливлення різних пошкоджень.	Думка автора роботи

Таблиця 2

Робочий документ з рекомендацій щодо операцій з обліку основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано аудитором			Примітки
		Дебет	Кредит	Сума, грн	Дебет	Кредит	Сума, грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Таблиця 3

Робочий документ щодо перевірки правильності нарахування амортизації основних засобів

Назва активу	Початкова вартість	Ліквідаційна вартість	Амортизована вартість	Річна норма амортизації	Сума амортизації	Дані бухгалтерії	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця 4

Робочий документ щодо перевірки правильності заповнення первинної документації з обліку основних засобів

№п/п	Дата	№ акта	Первісна вартість, грн.	Інвентарний №	Заводський номер	Найменування об'єкта	Рік випуску	Дата введення в експлуатацію	Висновки комісії	Печатка	Підписи	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

якій необхідно приділити більше уваги аби знайти наявні порушення.

Під час проведення аудиту основних засобів необхідно керуватись Податковим кодексом України, Міжнародними принципами аудиту, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Законами України у частині обліку та аудиту основних засобів, Планом рахунків, затвердженим на законодавчому рівні та Інструкцією щодо його застосування й іншими нормативно-правовими актами.

Висновки. Провівши дослідження щодо аудиту основних засобів, можна зробити висновок, що аудит даної ділянки обліку в процесі діяльності виробничого підприємства є необхідним, оскільки він може містити велику кількість помилок, які є суттєвими у фінансовій звітності та можуть призвести до викривлення показників. Наслідком таких порушень буде накладення штрафів на підприємство, а також арешт майна.

Аудит основних засобів включає в себе перевірку великої кількості об'єктів, які необхідно аналізувати разом та кожен окремо. Основним завданням проведення аудиту основних засобів є оцінка стану цих ресурсів, дотримання законності у проведенні господарських операцій, пов'язаних з ними.

Отже, аудит основних засобів є невід'ємною частиною перевірки господарської діяльності підприємства. За його допомогою здійснюється контроль правильності віднесення об'єктів до основних засобів, їх обліку, законності здійснених операцій, відповідності до чинно-нормативної бази, зіставлення даних первинних і зведених документів й інше. Необхідною умовою ефективного проведення аудиту основних засобів є залучення самостійно розроблених робочих документів, використання аналітичних таблиць й проведення поетапної перевірки в розрізі кожного об'єкта.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навчальний посібник. Київ : Видавництво «Каравела», 2012. 546 с.
2. Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : навч. посіб. Київ : Видавництво «Центр учбової літератури», 2008. 240 с.
3. Іванова Н. А., Ролінський О. В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Видавництво «Центр учбової літератури», 2008. 216 с.
4. Виноградова О. М., Жидєєва Л. І. Аудит: навчальний посібник. Київ : Видавництво «Центр учбової літератури», 2014. 652 с.
5. Рязанова Н. О. Аудит : навч.-метод. посіб. Видавництво «ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка». Старобільськ, 2021. 261 с.
6. Немченко В. В., Редько О. Ю. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : навч. посіб. Київ : Видавництво «Центр учбової літератури», 2012. 535 с.
7. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Видавництво «Алерта», 2012. 664 с.
8. Вибіркова перевірка в аудиті. URL: <https://library.if.ua/book/78/5574.html> (дата звернення: 15.12.2022).
9. Лозовицький С. П. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика : навч. посіб. Львів : Видавництво «Растр-7», 2015. 339 с.

REFERENCES:

1. Kulakovs'ka L. P., Picha Yu. V. (2012) Orhanizatsiya i metodyka audytu: navchal'nyy posibnyk [Audit organization and methodology: study guide]. Kyiv: Vydavnytstvo «Karavela». (in Ukrainian)
2. Nemchenko V. V., Khomutenko V. P., Khomutenko A. V. (2008) Praktychnyy kurs vnutrishn'oho audytu [Practical course of internal audit: study guide]. Kyiv: Vydavnytstvo «Tsentр uchbovoyi literatury». (in Ukrainian)
3. Ivanova N. A., Rolins'kyy O. V. (2008) Orhanizatsiya i metodyka audytu : navch. posib [Audit organization and methodology: study guide]. Kyiv: Vydavnytstvo «Tsentр uchbovoyi literatury». (in Ukrainian)
4. Vynohradova O. M., Zhydyeyeva L. I. (2014) Audyt: navchal'nyy posibnyk [Audit: study guide]. Kyiv: Vydavnytstvo «Tsentр uchbovoyi literatury». (in Ukrainian)
5. Ryazanova N. O. (2021) Audyt : navch.-metod. posib. [Audit: educational and methodological guide]. Starobilsk: Vydavnytstvo «DZ «LNU imeni Tarasa Shevchenka». (in Ukrainian)
6. Nemchenko V. V., Red'ko O. Yu. (2012) Audyt (osnovy derzhavnoho, nezalezhnoho profesynoho ta vnutrishn'oho audytu) [Audit (fundamentals of state, independent professional and internal audit)]. Navch. posib. Kyiv: Vydavnytstvo «Tsentр uchbovoyi literatury». (in Ukrainian)
7. Ohiychuk M. F., Novikov I. T., Rahulina I. I. (2012) Audyt: orhanizatsiya i metodyka [Audit: organization and methodology: study guide]. 2-he vyd., pererob. i dopov. Kyiv: Vydavnytstvo «Alerta». (in Ukrainian)
8. Vybirkova perevirka v audyti [Sample check in the audit]. Available at: <https://library.if.ua/book/78/5574.html> (accessed December 15, 2022).
9. Lozovyt'skyyy S. P. (2015) Vnutrishniy audyt: teoretychni osnovy, orhanizatsiya ta metodyka [Internal audit: theoretical foundations, organization and methodology: study guide]. Lviv : Vydavnytstvo «Rastr-7». (in Ukrainian)