

УДК 657.6:657.421

Ю. В. Подмешальська,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,

Інженерний інститут ЗНУ, м. Запоріжжя

ORCID ID: 0000-0001-6353-4542

Л. К. Феофанов,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,

Інженерний інститут ЗНУ, м. Запоріжжя

ORCID ID: 0000-0002-0753-7412

К. А. Качан,

магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,

Інженерний інститут ЗНУ, м. Запоріжжя

ORCID ID: 0000-0002-5733-8083

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.3.118

УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Yu. Podmeshalska,

PhD in Economics, associate professor, associate professor of Accounting, Analysis, Taxation and Audit Department of Engineering Institute of Zaporizhzhya National University, Zaporizhzhya

L. Feofanov,

PhD in Economics, associate professor, associate professor of Accounting, Analysis, Taxation and Audit Department of Engineering Institute of Zaporizhzhya National University, Zaporizhzhya

K. Kachan,

master of Engineering Institute of Zaporizhzhya National University, Accounting, Analysis, Taxation and Audit Department, Zaporizhzhya

IMPROVEMENT OF FIXED ASSETS AUDIT

Сучасні вимоги розвитку аудиту в Україні потребують розробки теоретичних та практичних аспектів організації та методики аудиту основних засобів, які слід розглядати в двох напрямках: по-перше, аудит основних засобів під час проведення аудиту фінансової звітності; по-друге, аудит основних засобів як окрема супутня послуга аудиту.

Мета дослідження — розробка методичних підходів до проведення аудиту основних засобів на підприємстві.

У статті визначено особливості аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності та операційного аудиту основних засобів. Запропоновано документи організації аудиторської перевірки, а саме: Загальний план, Програма аудиту, тести для оцінки системи внутрішнього контролю обліку основних засобів.

Програма аудиту — важливий документ аудиторської перевірки, за змістом програми можна визначити професійність та кваліфікацію аудитора. Програму аудиту аудитор складає відповідно до завдань аудиту для досягнення мети аудиторської перевірки, яка включає перелік аудиторських процедур для отримання достатніх аудиторських доказів для виявлення можливих порушень і помилок бухгалтерського обліку основних засобів.

Запропонована програма аудиту основних засобів містить достатню кількість аудиторських процедур для всебічної перевірки обліку основних засобів і включає перевірку всіх можливих операцій з основними засобами та відображення інформації в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності.

Результати аудиторської перевірки після виконання аудиторської процедури аудитор оформлює робочим документом. Форму робочого документа аудитор обирає самостійно, відповідно до професійних та практичних навичок. Програма аудиту та робочі документи аудитора дають змогу оцінити професійність аудитора, якість виконаної аудиторської перевірки, а тому аудитору необхідно ретельно розробляти ці документи.

Методику операційного аудиту основних засобів розглянуто на прикладі виконання окремих аудиторських процедур програми аудиту основних засобів. Систематизовано складові формування облікової інформації на підприємстві про амортизацію, визначено послідовність перевірки правильності нарахування амортизації. Визначено перелік інформації, достовірність і правильність відображення якої необхідно перевірити аудитору.

The current requirements of audit development in Ukraine require the development of theoretical and practical aspects of the organization and methodology of auditing of fixed assets, which should be considered in two ways: first,

the audit of fixed assets in the audit of financial statements; second, the audit of fixed assets as a separate ancillary audit service.

The purpose of the study is to develop methodological approaches to the audit of fixed assets at the enterprise.

The article identifies the features of the audit of fixed assets in the audit of financial statements and operational audit of fixed assets. Documents of organization of audit are offered, namely: General plan, Audit program, tests for evaluation of internal control system of accounting of fixed assets.

Audit program — an important audit document, the content of the program can determine the professionalism and qualification of the auditor. The audit program is prepared by the auditor in accordance with the objectives of the audit to achieve the objective of the audit, which includes a list of audit procedures to obtain sufficient audit evidence to identify possible accounting errors and assets.

The proposed fixed asset audit program contains a sufficient number of audit procedures to comprehensively verify the accounting for fixed assets and includes the verification of all possible fixed asset transactions and the presentation of information in accounting, financial statements.

The results of the audit, after completing the audit procedure, the auditor draws up a working document. The form of the working document is chosen independently by the auditor in accordance with professional and practical skills. The audit program and the working documents of the auditor allow us to assess the professionalism of the auditor, the quality of the audit performed, and therefore the auditor needs to carefully develop these documents.

The method of operational audit of fixed assets is considered as an example of the implementation of separate audit procedures of the program of fixed assets. The components of accounting information formation at the depreciation enterprise are systematized, the sequence of checking the correctness of depreciation calculation is determined. The list of information, the accuracy and correctness of which must be checked by the auditor is determined.

Ключові слова: аудит, основні засоби, аудиторські докази, робочі документи, аудиторська процедура, організація аудиту, методика аудиту, програма аудиту.

Key words: audit, fixed assets, audit evidence, working papers, audit procedure, audit organization, audit methodology, audit program.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Аудит основних засобів здійснюється під час проведення аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, а також виконуєть-

ся як супутня послуга аудиту. В залежності від цього відрізняється організація та методика аудиторської перевірки, завдання та мета аудиту основних засобів. Під час проведення аудиту фінансової звітності

аудиторська перевірка основних засобів обмежена в часі, оскільки необхідно перевірити достовірність інформації, яка міститься у фінансовій звітності, за всіма об'єктами бухгалтерського обліку, а тому дослідити в повному обсязі достовірність інформації бухгалтерського обліку та інформацію фінансової звітності про основні засоби дуже складно. Виходячи з цього аудитор змушений дуже ретельно обирати аудиторські процедури, аудиторські докази, методичні прийоми для отримання впевненості, що інформація, яка наведена в фінансовій звітності, відповідає якісним характеристикам.

Звісно, що практика аудиту вже має певний досвід проведення ауди-

Аудит основних засобів	
У складі аудиту фінансової звітності	Операційний аудит
Мета аудиту	
Визначається на законодавчому рівні – надання аудитору можливості висловити думку про те, чи відповідають фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансової звітності	Визначається договором на проведення аудиту – перевірка конкретних аспектів обліку основних засобів, дотримання певних процедур і правил, достовірності інформації про основні засоби в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності
Завдання аудиту	
Збір достатніх аудиторських доказів для перевірки в усіх суттєвих аспектах достовірності та правильності інформації, що міститься у фінансовій звітності	Збір достатніх аудиторських доказів для оцінки достовірності відображення інформації про операції з основними засобами в первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності
Програма аудиту основних засобів	
Не передбачена	Обов'язкова
Аудиторські процедури	
Скорочені для перевірки операцій та залишків на рахунках обліку, класів рахунків, облікових регістрів, фінансової звітності	Розширені для перевірки операцій та залишків на рахунках обліку, класів рахунків, облікових регістрів, фінансової звітності
Аудиторський звіт	
Форма та зміст визначається МСА	Має довільну форму, визначає виявлені порушення

Рис. 1. Особливості аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності та операційного аудиту основних засобів

Операції, пов'язані з надходженням основних засобів (шляхи надходження)						
Придбання за грошові кошти	Створення підрядним або господарським способом	В обмін на інші активи	В якості внеску в уставний капітал	Безоплатне отримання	Переведення оборотних активів до основних засобів	Отримання на умовах фінансової оренди, оперативної оренди
Операції, пов'язані з процесом експлуатації основних засобів						
Нарахування амортизації	Переоцінка	Ремонт, модернізація, реконструкція	Зменшення корисності	Відновлення корисності	Переведення до складу оборотних активів, призначених для продажу	
Операції, пов'язані з вибуттям основних засобів						
Безоплатна передача	Передача в якості внеску в уставний капітал	Продаж за грошові кошти	Обмін на інші активи	Ліквідація	Передача у фінансову, оперативну оренду	
Відображення інформації операцій з основними засобами в документах обліку						
Первинні документи	Бухгалтерські довідки	Аналітичний облік	Синтетичний облік	Облікові реєстри	Головна книга	Оборотна відомість
Відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності						
Баланс	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітка до фінансової звітності		
Організація внутрішнього контролю обліку основних засобів						
Проведення планових і непланових інвентаризацій	Перевірка дотримання прийнятої методології обліку	Документальний контроль	Перевірка узгодженості первинних документів і облікових реєстрів	Перевірка узгодженості показників фінансової звітності і облікових реєстрів		

Рис. 2. Узагальнена схема обліку основних засобів для використання в аудиті

торських перевірок основних засобів на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, але не існує загальноприйнятої методики, що в значній мірі впливає на якість аудиторських послуг. Вважаємо, що питання організації та методики аудиту основних засобів є актуальними та потребують досліджень, обговорення, аналізу для визначення методики аудиту основних засобів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання аудиту основних засобів розглядаються багатьма вченими, фахівцями серед яких: Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, В.І. Єфіменко, С.Я. Зубілевич, В.П. Завгородній, А.П. Кулаковська, В.С. Рудницький, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська та інші.

Слід зазначити, що суб'єкти аудиторської діяльності теж долучаються до розгляду питань аудиторської перевірки основних засобів. Треба віддати належне й молодим вченим, які теж долучаються до обговорення питань аудиту основних засобів. Значна кількість публікацій за цією тематикою свідчить про її актуальність та спробу знайти відповіді на проблемні питання аудиту основних засобів.

Аналіз публікацій та досліджень показав, що автори розглядають проведення аудиту основних засобів без системного підходу, висвітлюючи окремі аудиторські процедури, розглядаючи окремі операції з основними засобами без їх взаємопов'язаності, надаючи рекомендації більш теоретичного напрямку ніж практичного.

Сучасні вимоги розвитку аудиту в Україні потребують розробки теоретичних та практичних аспектів організації та методики аудиту основних засобів, які слід розглядати в двох напрямках: по-перше, аудит основних засобів під час проведення аудиту фінансової звітності;

по-друге, аудит основних засобів як окрема супутня послуга аудиту.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті — розробка методичних підходів до проведення аудиту основних засобів на підприємстві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до поставленої мети запропонованої статті, автори розглядають аудит основних засобів як виконання супутньої послуги аудиту, тобто операційний аудит основних засобів, визначаючи, що методика та організація аудиту основних засобів має відмінності та особливості від аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності. Особливості аудиту основних засобів у складі аудиту

Таблиця 1. Запропонований загальний план аудиту основних засобів

№	Етап аудиторської перевірки	Зміст	Термін виконання	Виконавець
1.	Підготовчий	- оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання; - визначення аудиторського ризику; - визначення рівня суттєвості; - складання програми аудиту		
2.	Фактичний	- аналіз результатів попередніх інвентаризацій; - спостереження за ходом проведення інвентаризації; - висновки за результатами інвентаризацій		
3.	Основний	- виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту; - оформлення робочих документів; - коригування аудиторського ризику, рівня суттєвості; - оформлення підсумкових документів		
4.	Завершальний	Узагальнення результатів аудиторської перевірки: - аналіз виявлених порушень, зловживань; - узгодженість виявлених порушень з управлінським персоналом та їх виправлення; - складання аудиторського звіту; - підписання акту наданих послуг		

фінансової звітності та операційного аудиту основних засобів узагальнено на рисунку 1.

Аналіз наведених особливостей надає змогу зробити висновок, що й організація, й методичні підходи аудиторської перевірки основних засобів відрізняються та мають свої особливості.

Узагальнена схема обліку основних засобів, яку доцільно використовувати аудитором для планування аудиторської перевірки та визначення методики аудиторської перевірки наведено на рисунку 2. Схема обліку основних засобів може використовуватися для визначення об'єктів аудиторської перевірки основних засобів, складання програми аудиту основних засобів, визначення аудиторських доказів, аудиторських процедур.

Організація аудиторської перевірки основних засобів розпочинається відразу після підписання договору на проведення аудиту та призначення робочої групи аудиторів, відповідальних за аудиторську перевірку, ними складається загальний план аудиторської перевірки. Загальний план аудиту складається за визначеними етапами: підготовчий, фактичний, основний, завершальний та має довільну форму й зміст.

Пропонуємо скласти загальний план аудиту основних засобів за формою та змістом, який наведено в таблиці 1.

Для визначення методології аудиторської перевірки важливе значення має оцінка стану внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, яка може здійснюватися методом тестування. Тест для оцінки системи внутрішнього контролю складається аудитором для визначення аудиторського ризику, для виявлення слабких місць в організації бухгалтерсько-

го обліку основних засобів, визначення кваліфікації та практичного досвіду бухгалтера, який веде облік основних засобів, для аналізу виявлених минулих порушень, для оцінки ефективності контрольних процедур. Пропонуємо до використання тест оцінки внутрішнього контролю обліку основних засобів (табл. 2).

За результатами тестування аудитор проводить аналіз відповідей та робить певні висновки, на підставі яких визначає методику аудиту основних засобів, планує аудиторський ризик, та рівень суттєвості, складає програму аудиту основних засобів.

Програма аудиту — важливий документ аудиторської перевірки, за змістом програми можна визначити професійність та кваліфікацію аудитора. Перед складанням програми аудитор повинен визначити метод аудиторської перевірки — вибіркового, суцільного, комбінованого.

Програму аудиту аудитор складає відповідно до завдань аудиту для досягнення мети аудиторської перевірки, яка включає перелік аудиторських процедур для отримання достатніх аудиторських доказів для виявлення можливих порушень і помилок бухгалтерського обліку основних засобів.

Аудиторська перевірка основних засобів може розпочинатися:

— з перевірки відповідності інформації фінансової звітності регістрам бухгалтерського обліку та первинним документам, або навпаки;

— з перевірки інформації первинних документів, відображення інформації в регістрах обліку та закінчуватися перевіркою інформації фінансової звітності.

Таблиця 2. Тест оцінки системи внутрішнього контролю обліку основних засобів

№	Зміст питання	Відповідь		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи забезпечені робітники бухгалтерії законодавчо-нормативними документами з обліку основних засобів?				
2.	Чи забезпечені робітники бухгалтерії внутрішніми розпорядчими документами, які регламентують облік основних засобів?				
3.	Як часто Ви перевіряєте узгодженість законодавчо-нормативних документів з внутрішніми?				
4.	Чи відповідають обрані методологічні принципи обліку основних засобів вимогам П(С)БО 7 «Основні засоби»?				
5.	Чи знайомі Ви з МСБО «Основні засоби»?				
6.	Чи використовується оцінка основних засобів на кінець звітного періоду за справедливою вартістю?				
7.	Переоцінку основних засобів може проводити суб'єкт господарювання без залучення послуг спеціалістів з оцінки основних засобів?				
8.	Чи може об'єкт господарювання змінювати типові форми обліку основних засобів?				
9.	Чи використовуєте ви типові форми первинних документів для обліку основних засобів?				
10.	На Вашу думку, чи відповідають типові форми сучасним вимогам?				
11.	Чи виникають у Вас питання при відображенні господарських операцій в бухгалтерському обліку?				
12.	Чи проводяться позапланові інвентаризації основних засобів?				
13.	Чи виявляються факти порушення за результатами проведених інвентаризацій?				
14.	На Вашу думку система внутрішнього контролю є дієвою?				
15.	Чи перевіряють Вашу роботу?				
16.	Чи робите Ви помилки при відображенні інформації про основні засоби в регістрах обліку?				
17.	Чи мають особи, які займаються обліком основних засобів фахову освіту?				
18.	Чи укладені договори з матеріально відповідальними особами?				
19.	Основні засоби класифіковані: - відповідно до П(С)БО 7 за групами; - відповідно до ПКУ				
20.	Відповідність інформації облікових регістрів і Головної книги контролює: - головний бухгалтер; - заступник головного бухгалтера; - робітник матеріального відділу бухгалтерії; - інший працівник бухгалтерії				
21.	Чи визнаються активами об'єкти основних засобів, які не знаходяться в експлуатації?				
22.	Чи проводилася перевірка обліку основних засобів зовнішніми контролюючими органами?				
23.	Чи виявлені порушення за результатами зовнішніх перевірок?				
24.	Чи розроблені графіки документообігу первинних документів обліку основних засобів?				
25.	Який метод амортизації використовується для машин і обладнання: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий				
26.	Чи змінювалися методи нарахування амортизації: - протягом звітного періоду; - протягом попереднього періоду?				
27.	Чи використовується в обліку рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»?				
28.	Чи проводиться аналіз інформації про основні засоби у фінансовій звітності на її відповідність обліковим регістрам обліку?				
29.	Чи задовольняє Вас організація бухгалтерського обліку основних засобів?				

Аудиторську перевірку основних засобів можна організувати:

- за окремими операціями;
- поєднавши операції за певними ознаками;

- для перевірки первинних документів, аналітичного обліку, синтетичного обліку, регістрів обліку;
- інформації фінансової та іншої звітності.

Таблиця 3. Запропонована програма аудиту основних засобів

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка достовірності і правильності визначення первісної вартості основних засобів при надходженні основних засобів від шляхів їх надходження:	Документальна перевірка	Договори, платіжні документи, кошториси, інші супровідні документи, Наказ про ведення в експлуатацію об'єкта основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів			РД-1
1.1.	- придбання за грошові кошти					РД-1.1
1.2	- створення підрядним способом					РД-1.2
1.3.	- шляхом обміну на подібний чи неподібний актив					РД-1.3
1.4	- внесок в уставний капітал					РД-1.4
1.5	- безоплатне отримання					РД-1.5
1.6	- переведення оборотних активів до основних засобів					РД-1.6
1.7.	- отримані у фінансову оренду					РД-1.7
1.8.	- отримані в оперативну оренду					
2.	Перевірка правильності відображення первісної вартості придбаних основних засобів у первинних документах з обліку основних засобів, на рахунках обліку	Документальна перевірка, порівняння	Акт приймання-передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, інвентарний список основних засобів, субрахунки обліку основних засобів			РД-2
3.	Перевірка правильності віднесення основних засобів до відповідних класифікаційних груп	Документальна перевірка	ПКУ, Наказ про облікову політику, Акт приймання-передачі основних засобів			РД-3
4.	Перевірка правильності визначення строку корисної експлуатації основних засобів	Документальна перевірка, порівняння	ПКУ, Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів			РД-4
5.	Перевірка правильності визначення ліквідаційної вартості	Документальна перевірка	Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів, бухгалтерська довідка			РД-5
6.	Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів	Документальна перевірка	Наказ про облікову політику, П(С)БО 7, відомість нарахування амортизації, зведена відомість нарахування амортизації			РД-6
6.1	Перевірка відповідності методу амортизації законодавчо-нормативній базі	Документальна перевірка	П(С)БО 7, ПКУ, Наказ про облікову політику, Відомість нарахування амортизації			РД-6.1
6.2	Перевірка правильності визначення місячної суми нарахованої амортизації	Документальна перевірка, арифметична перевірка	П(С)БО 7, Відомість нарахування амортизації, бухгалтерська довідка			РД-6.2
6.3	Перевірка правильності визначення суми дооцінки (уцінки) накопиченого зносу	Документальна перевірка, арифметична перевірка	П(С)БО 7, бухгалтерська довідка, рахунки обліку зносу основних засобів			РД-6.3
6.4	Перевірка правильності визначення суми нарахованої амортизації за звітний період	Документальна, порівняння	Зведена відомість нарахування амортизації, субрахунок 131			РД-6.4
6.5	Перевірка дати введення в експлуатацію та дати початку нарахування амортизації	Документальна перевірка	Наказ про введення в експлуатацію, Акт приймання-передачі основних засобів, відомість нарахування амортизації			РД-6.5
6.6	Перевірка дати припинення нарахування амортизації та дати списання об'єктів основних засобів	Документальна перевірка	Акт на списання об'єкта основних засобів, відомість нарахування амортизації			РД-6.6
7.	Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	Документальна перевірка	Акт приймання-передачі основних засобів, субрахунки обліку, Головна книга, журнали, відомості, фінансова звітність			РД-7
7.1	Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку	Документальна перевірка	Відомість, зведена відомість нарахування амортизації, рахунки обліку			РД-7.1
7.2	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку амортизації основних засобів	Документальна перевірка	Дані синтетичного і аналітичного обліку			РД-7.2
7.3	Перевірка тотожності інформації про амортизацію основних засобів у фінансовій звітності та реєстрах обліку	Документальна перевірка	Фінансова звітність			Р.Д.-73
8.	Перевірка правильності визначення суми дооцінки первісної вартості основних засобів і суми дооцінки накопиченого зносу основних засобів	Документальна перевірка	Акт дооцінки, бухгалтерська довідка			РД-8
9.	Перевірка правильності визначення суми уцінки первісної вартості основних засобів і суми уцінки накопиченого зносу основних засобів	Документальна перевірка	Акт дооцінки, бухгалтерська довідка			РД-9

Продовження табл. 3

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
10.	Перевірка відображення сум дооцінки та уцінки первісної вартості та накопиченого зносу з урахуванням попередніх дооцінок і уцінок у бухгалтерському обліку	Документальна перевірка	Бухгалтерська довідка, субрахунки 411, 131, 746, 975			РД-10
11.	Перевірка правильності визначення витрат для підтримки основних засобів у робочому стані, які не збільшують майбутні економічні вигоди та їх відображення в обліку	Документальна перевірка, зустрічна перевірка, підтвердження	Бухгалтерська довідка, відповідний субрахунок до рахунку 23, інформація рахунків класу 9 залежно від функціонального призначення основних засобів, рахунки 20, 63, 65, 66			РД-11
12.	Перевірка правильності визначення витрат на поліпшення основних засобів, які призводять до збільшення економічних вигод від їх використання та відображення в обліку	Документальна перевірка, зустрічна перевірка, підтвердження	Кошторис виконаних робіт, бухгалтерська довідка, інформація рахунків 15, 23, 20, 63, 65, 66			РД-12
13.	Перевірка правильності визначення зменшення корисності основних засобів та відображення втрат від зменшення корисності в бухгалтерському обліку	Документальна перевірка	Бухгалтерська довідка, субрах. 975, 131, 411			РД-13
14.	Перевірка правильності визначення відновлення корисності основних засобів та відображення відновлення корисності в бухгалтерському обліку	Документальна перевірка	Кошторис на виконання робіт, бухгалтерська довідка, інформація рахунків 10, 15, субрахунків 742, 131, 411			РД-14
15.	Перевірка правильності документального оформлення переведення оборотних активів до основних засобів	Документальна перевірка, підтвердження	Наказ (розпорядження) керівника, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт приймання-передачі основних засобів, відповідні документи обліку по надходженню оборотних активів, які переводяться до основних засобів			РД-15
16.	Перевірка правильності визначення оцінки основних засобів, які переведені із оборотних активів та їх відображення в обліку	Документальна перевірка, підтвердження	Первинні документи з обліку основних засобів, оборотних активів, розпорядчі документи			РД-16
17.	Перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів в обліку (документального забезпечення правильності визначення необхідних розрахунків) внаслідок:	Документальна перевірка, підтвердження, зустрічна перевірка	Наказ керівника, первинні документи з обліку основних засобів, договори, бухгалтерська довідка, платіжні документи, акти на списання, інформація субрахунків 976			РД-17
17.1	- безоплатної передачі					РД-17.1
17.2	- передачі в якості внеску в статутний капітал					РД-17.2
17.3	- продажу за грошові кошти					РД-17.3
17.4	- обміну на подібні та неподібні активи					РД-17.4
17.5	- ліквідації					РД-17.5
17.6	- передачі у фінансову оренду					РД-17.6
17.7	- передачі в оперативну оренду					РД-17.7
18.	Перевірка достовірності узгодженості інформації відображеної в бухгалтерському обліку	Документальна перевірка, порівняння	Первинні документи, бухгалтерські довідки, аналітичні синтетичні рахунки, журнали, відомості, Головна книга, оборотна відомість			РД-18
18.1	- перевірка узгодженості інформації первинних документів інформації аналітичного обліку		Первинні документи, рахунки аналітичного обліку			РД-18.1
18.2	- перевірка узгодженості інформації аналітичного та синтетичного обліку		Аналітичні рахунки, синтетичні рахунки			РД-18.2
18.3	- перевірка узгодженості інформації синтетичного обліку інформації в журналах і відомостях		Синтетичні рахунки, журнали, відомості			РД-18.3
18.4	- перевірка узгодженості інформації Головної книги інформації у журналах і відомостях		Головна книга, журнали, відомості			РД-18.4
18.5	- перевірка узгодженості інформації Головної книги і інформації в оборотній відомості		Головна книга, оборотна відомість			РД-18.5
19.	Перевірка оподаткування операцій з руху основних засобів	Документальна	Первинні документи, рахунки обліку			РД-19
20.	Перевірка узгодженості інформації відображеної у фінансовій звітності, інформації Головної книги, журналів, відомостей	Документальна перевірка, порівняння	Фінансова звітність, журнали, відомості, Головна книга			РД-20
21.	Узагальнення результатів аудиторської перевірки основних засобів	Документальна перевірка, аналітичні тести	Робочі документи			РД-21

Таблиця 4. Робочий документ РД-1.1. Перевірка визначення правильності та достовірності первісної вартості основних засобів, придбаних за грошові кошти

№	Об'єкт основних засобів	Перевірка витрат відповідно до доданих документів до Акту приймання-передачі основних засобів				
		Вартість, відповідно до рахунку-фактури	Транспортні витрати	Витрати на підготовку об'єкта до експлуатації	Інші витрати	Первісна вартість
1	2	3	4	5	6	7
Арифметична перевірка визначення первісної вартості в Акті приймання-передачі основних засобів						
№	Об'єкт основних засобів	Первісна вартість, відображена в Акті приймання-передачі основних засобів		Первісна вартість визначена аудитором		Відхилення (4-3)
1	2	3		4		5

Таблиця 5. Робочий документ РД-3. Перевірка правильності віднесення основних засобів до відповідних класифікаційних груп

Відповідно до ПКУ		Відповідно до наказу про облікову політику	Відповідно до Акту приймання-передачі основних засобів	Виявлені порушення
Група основних засобів	Об'єкти основних засобів	Об'єкти основних засобів	Об'єкти основних засобів	
1	2	3	4	5

Відповідно повинна складатися й програма аудиту, включаючи певні аудиторські процедури, аудиторські докази, послідовність їх виконання, методичні прийоми для виконання аудиторських процедур. Запропонована програма аудиту основних засобів наведена в таблиці 3.

Запропонована програма аудиту основних засобів містить достатню кількість аудиторських процедур для всебічної перевірки обліку основних засобів і включає перевірку всіх можливих операцій з основними засобами та відображення інформації в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності.

Відповідно до завдань аудиторської перевірки визначені в програмі аудиту основні аудиторські процедури можуть бути більш деталізовані, відповідно до отриманої аудитором впевненості про достовірність інформації бухгалтерського обліку за результатами тестування оцінки системи внутрішнього контролю обліку основних засобів, попереднього знайомства з бізнесом клієнта та іншої інформації.

Результати аудиторської перевірки після виконання аудиторської процедури аудитор оформлює робочим документом. Форму робочого документа аудитор обирає самостійно, відповідно до професійних та практичних навичок. Слід зазначити, що програма аудиту та робочі документи аудитора дають змогу оцінити професійність аудитора, якість виконаної аудиторської перевірки, а тому аудитору необхідно ретельно розробляти ці документи.

Бухгалтерський облік основних засобів розпочинається з моменту надходження об'єктів

основних засобів. Перший первинний документ, який підтверджує факт надходження об'єктів основних засобів і визначає його основні показники це Акт приймання-передачі основних засобів. Від правильності визначення й достовірності показників, правильності їх відображення в аналітичному обліку, синтетичному обліку, регістрах обліку, їх узагальнення залежить достовірність інформації фінансової звітності про основні засоби.

Вважаємо доцільним розпочинати аудиторську перевірку основних засобів саме з визначення правильності та достовірності первісної вартості основних засобів при їх надходженні.

При перевірці первісної вартості основних засобів аудитор повинен перевірити: достовірність, юридичну законність документів, які підтверджують факт надходження основних засобів; дотримання вимог визнання об'єкта основних засобів активом; наявність і достовірність інформації документів, які підтверджують витрати, які включаються для визначення первісної вартості основних засобів; арифметичну правильність визначення первісної вартості. Пропонуємо зразок робочого документа для перевірки первісної вартості (табл. 4).

Таким чином, мета перевірки первісної вартості — отримати впевненість про правильність і достовірність визначення первісної вартості основних засобів на підставі достатніх аудиторських доказів. Робочі документи для перевірки правильності визначення первісної вар-

Таблиця 6. Робочий документ РД-4. Перевірка правильності визначення строку корисної експлуатації основних засобів

Група основних засобів	Строк корисної експлуатації основних засобів відповідно до:				Виявлені порушення
	ПКУ	Наказу про облікову політику	Наказу про введення в експлуатацію об'єкта основних засобів	Акту приймання – передачі основних засобів	
1	2	3	4	5	6

Таблиця 7. Робочий документ РД-5. Перевірка правильності визначення ліквідаційної вартості та її відображення в Акті приймання-передачі основних засобів

Об'єкт основних засобів	Ліквідаційна вартість відповідно до:		Відхилення (гр.2 – гр.3)
	Наказу про введення в експлуатацію основних засобів	Акту приймання-передачі основних засобів	
1	2	3	4

тості від інших шляхів надходження аналогічні за структурою та відрізняються аудиторськими доказами.

Від правильності віднесення основних засобів до відповідних класифікаційних груп залежить визначення строку використання об'єкта основних засобів, метод амортизації, тому в таблиці 5 пропонуємо відповідний робочий документ аудитора.

Отже, використання запропонованого робочого документа дозволить вибірково або суцільним методом отримати впевненість у правильності класифікації об'єктів основних засобів за групами відповідно до ПКУ та Наказу про облікову політику.

Строк корисної експлуатації основних засобів використовується в розрахунку амортизації, тому впливає на витрати звітного періоду та фінансовий результат діяльності. Отже, перевірка правильності визначення строку корисної експлуатації основних засобів є доцільним та важливим етапом в аудиті основних засобів (табл. 6).

Використання запропонованого документа дозволить отримати достатню впевненість про правильність визначення строку корисної експлуатації відповідно до вимог ПКУ та Наказу про облікову політику.

Показник ліквідаційної вартості використовується при нарахуванні амортизації методами: прямолінійний, виробничий, зменшення залишкової вартості, кумулятивний. Ліквідаційну вартість встановлює комісія при над-

ходженні основних засобів, яка фіксується в Наказі про введення в експлуатацію основних засобів та в Акті приймання-передачі основних засобів. На практиці, коли ліквідаційна вартість складає несуттєву суму, або коли її неможливо визначити, її приймають на нульовому рівні. В таблиці 7 наведено робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення ліквідаційної вартості та її відображення в Акті приймання-передачі основних засобів

Таким чином, така аудиторська процедура дозволить отримати достатні докази, що ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів встановлена або не встановлена та чи правильно відображена в Акті приймання-передачі основних засобів.

Важливою аудиторською процедурою є перевірка нарахування амортизації основних засобів. Для правильності визначення нарахованої амортизації за звітний період, аудитору необхідно отримати аудиторські докази про

Аудиторські процедури				
Правильність віднесення об'єктів основних засобів до відповідної класифікаційної групи	Правильність використання методу амортизації для певної класифікаційної групи	Правильність визначення первісної вартості, залишкової вартості основних засобів	Правильність визначення строку корисного використання основних засобів	Перевірка достовірності інформації про визначення ліквідаційної вартості основних засобів
Перевірка дати введення в експлуатацію та дати початку нарахування амортизації		Перевірка дати припинення нарахування амортизації та дати списання об'єктів основних засобів		
Вибіркова (суцільна) арифметична перевірка				
Перевірка правильності визначення місячної суми нарахованої амортизації	Перевірка правильності визначення суми дооцінки (уцінки) накопиченого зносу, коригування відповідно до руху основних засобів		Перевірка правильності визначення суми нарахованої амортизації за звітний період	

Рис. 3. Аудиторські процедури щодо перевірки правильності нарахування амортизації

Таблиця 8. Робочий документ РД-6.1. Перевірка відповідності методу амортизації законодавчо-нормативній базі, Наказу про облікову політику, відомості нарахування амортизації

Група	Об'єкт	Метод амортизації				Відхилення
		ПКУ/ П(С)БО 7	Наказ про облікову політику	За даними відомості нарахування амортизації	За даними аудиту	
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця 9. Робочий документ РД-6.2. Перевірка правильності визначення місячної суми нарахованої амортизації

Група	Об'єкт основних засобів	Вартість, що амортизується	Метод амортизації	Нарахована місячна сума амортизації		Відхилення (гр.5 – гр.6)
				За даними обліку	За даними аудиту	
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця 10. Робочий документ РД-6.3. Перевірка правильності визначення суми дооцінки (уцінки) накопиченого зносу

Об'єкт основних засобів	Сума накопиченого зносу на дату переоцінки		Переоцінена сума накопиченого зносу		Сума дооцінки (уцінки) накопиченого зносу		Відхилення (гр.2-гр.3) (гр.4-гр.5) (гр.6-гр.7)
	За даними обліку	За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту	
1	2	3	4	5	6	7	8

достовірність інформації від якої залежить правильність розрахунків.

Нами систематизовано у визначеній послідовності аудиторські процедури щодо перевірки правильності нарахування амортизації за звітний період (рис. 3).

Перевірка достовірності та правильності інформації передбачає виконання певних аудиторських процедур, які зазначені у Програмі аудиту основних засобів. Від правильності визначення вихідної інформації залежить правильність визначеної суми амортизації, яка впливає на витрати звітного періоду, фінансовий результат діяльності.

Результати виконаних аудиторських процедур пропонуємо оформлювати відповідними робочими документами (табл. 8).

Таким чином, використання запропонованого робочого документа дозволить отримати впевненість, що метод амортизації, який використовується на практиці відповідає вимогам чинного законодавства та Наказу про облікову політику, що не існує помилок під час нарахування амортизації за об'єктами основних засобів відповідно до класифікаційних груп.

Результати перевірки правильності визначення суми нарахованої амортизації пропонуємо оформлювати за допомогою такого робочого документа (табл. 9).

Отже, виконання даної аудиторської процедури дозволить отримати впевненість про відсутність арифметичних помилок при визначенні місячної суми амортизації за об'єктами основних засобів відповідно до обраного методу нарахування амортизації.

Результати перевірки правильності визначення суми дооцінки (уцінки) накопиченого зносу пропонуємо оформлювати за допомогою робочого документа аудитора РД-3 (табл. 10).

Таким чином, виконання такої аудиторської процедури з оформленням результатів у вигляді наведеного робочого документа дозволить отримати впевненість щодо правильності розрахунку суми дооцінки (уцінки) накопиченого зносу відповідно до вимог П(С)БО 7, достовірності вихідних даних і правильності арифметичних розрахунків.

Перевіривши арифметичну точність необхідних розрахунків амортизації основних засобів, аудитор приступає до виконання аудиторських процедур щодо перевірки правильності та достовірності відображення операцій по нарахуванню амортизації в обліку та фінансовій звітності (рис. 4).

Перевірку правильності відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку аудитор проводить за певний період часу відпо-

відно до професійного судження, виявлених порушень і помилок за вже проведеніми аудиторськими процедурами, але обов'язково — на кінець звітного періоду.

Нами запропонований робочий документ РД-7.1, який може бути використаний для перевірки нарахованої амортизації на основні засоби за місцями їх експлуатації та відповідними рахунками обліку, для визначення суми амортизації як елемента операційних витрат, для перевірки дебетових і кредитових оборотів за рахунками (табл. 11).

Таким чином, використання запропонованого документа дозволить оформити результати аудиторської процедури щодо отримання достатньої впевненості про достовірність і правильність визначення нарахованої амортизації, як елемента фінансової звітності.

Виконавши всі заплановані аудиторські процедури, аудитор складає підсумкові документи, проводить аналіз виявлених помилок то порушень, узгоджує їх усунення з управлінським персоналом. Для контролю

Нарахована сума амортизації за звітний період					
Відображення нарахованої суми амортизації на рахунках обліку					
Аналітичні рахунки					
Синтетичні рахунки					
131 «Знос основних засобів»	23 «Виробництво»	91 «Загально-виробничі витрати»	92 «Адміністративні витрати»	93 «Витрати на збут»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
Відображення нарахованої суми амортизації в регістрах обліку					
Журнал			Відомість		
Відображення нарахованої суми амортизації в оборотній відомості					
Інформація про амортизацію основних засобів у фінансовій звітності					
Баланс	Звіт про фінансові результати		Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)		
Визначає залишкову вартість основних засобів	Входить до складу адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Відображається як елемент операційних витрат «Амортизація»		Коригування прибутку (збитку) до оподаткування на амортизацію у т.ч. основних засобів		

Рис. 4. Система формування облікової інформації на підприємстві про амортизацію

Таблиця 11. Робочий документ РД — 7.1. Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку

№	Дебет рахунків	Нарахована амортизація (період перевірки: місяць, квартал, рік)		
		За даними обліку	За даними аудиту	Відхилення (гр.3-гр.4)
1	2	3	4	5
1	23 «Виробництво»			
2	91 «Загально-виробничі витрати»			
3	92 «Адміністративні витрати»			
4	93 «Витрати на збут»			
5	94 «Інші витрати операційної діяльності»			
6	Разом:			
7	Кредит рахунка 131 «Знос основних засобів»			
8	Відхилення ряд.6 – ряд.7			

Таблиця 12. Робочий документ РД-21. Перевірка формування інформації про первісну вартість основних засобів у фінансовій звітності

Показники	Субрахунки обліку						
	Баланс	100	103	104	105	106	109
1	2	3	4	5	6	7	8
Первісна вартість на початок звітного періоду							
Протягом звітного періоду:							
- первісна вартість основних засобів, що надійшли різними шляхами	X						
- дооцінка первісної вартості	X						
- уцінка первісної вартості	X						
- зменшення первісної вартості внаслідок зменшення корисності основних засобів	X						
- збільшення первісної вартості внаслідок відновлення корисності основних засобів	X						
- збільшення первісної вартості внаслідок збільшення економічних вигод	X						
- первісна вартість основних засобів, що вибули протягом звітного періоду	X						
Первісна вартість на кінець звітного періоду							

правильності виконання розрахункових операцій по нарахуванню амортизації аудитор доцільно провести додатковий аналіз показників на їх тотожність і визначення окремих показників, особливо тих, інформація про які наводиться у фінансовій звітності, а саме первинна вартість, нарахована амортизація на кінець звітного періоду.

Узагальнюючи результати аудиторської перевірки обліку основних засобів пропонуємо скласти ще декілька робочих документів для контрольної перевірки виконаних аудиторських процедур за певними показниками (первісна вартість, амортизація, витрати на ремонт основних засобів і інші). Наприклад, для контролю та аналізу формування інформації про визначення первісної вартості основних засобів, її зміни протягом звітного періоду та на кінець звітного періоду пропонуємо робочий документ РД-21 (табл. 12).

Таким чином, цей робочий документ пропонуємо використовувати для узагальнення результатів виконаних аудиторських процедур щодо підтвердження правильності та достовірності визначення первісної вартості основних засобів у разі їх надходження, зміни протягом звітного періоду та визначенні первісної вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

За результатами операційного аудиту основних засобів складається аудиторський звіт, який відрізняється від аудиторського звіту про аудит фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

У статті розглянуті питання організації та методики проведення операційного аудиту основних засобів, який відрізняється від організації та методики аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності. Визначені особливості аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності та операційного аудиту основних засобів.

Запропоновано документи організації аудиторської перевірки, а саме: Загальний план, Програма аудиту, тести для оцінки системи внутрішнього контролю обліку основних засобів.

Методика операційного аудиту основних засобів розглянута на прикладі виконання окремих аудиторських процедур програми аудиту основних засобів.

Систематизовано складові формування облікової інформації на підприємстві про

амортизацію, визначено послідовність перевірки правильності нарахування амортизації. Визначено перелік інформації, достовірність і правильність відображення якої необхідно перевірити аудиторю. Аудиторську перевірку пропонується завершити складанням додаткових робочих документів для проведення контрольної аналізу формування інформації про основні засоби.

Таким чином, у статті визначено організацію та методику операційного аудиту основних засобів, яка може бути предметом обговорення, удосконалення, подальших досліджень для визначення загальноприйнятної методології операційного аудиту основних засобів.

Література:

1. Макаренко А.П. Аудит: навч. метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с.

2. Макаренко А.П. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова. — Запоріжжя: ЗДІА, 2018. — 602 с.

3. Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Біла Л.В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 64—70. DOI: 10.32702/2306-6814.2019.2.64.

4. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". — 2011. — Вип. 5 (4). — С. 265—270.

References:

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T. O. and Beskosta, H. M. (2016), Audit [Audit], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

2. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. Podmeshalska, Y.V. and Chakalova, N.S. (2018), Bukhgalters'kyi oblik [Accounting], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

3. Podmeshalska, Yu. Troyan, O. and Bila, L. (2019), "Theoretical and practical aspects of audit of fixed assets", Investytsiyi: praktyka ta dosvid, vol. 2, pp. 64—70. DOI: 10.32702/2306-6814.2019.2.64.

4. Podmeshalska, Y.V. (2011), "Assessment of accounting quality in the audit", Visnyk Dnipropetrovskoho universytetu. Seriya "Ekonomika", vol. 5 (4), pp. 265—270.

Стаття надійшла до редакції 03.02.2020 р.