

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ

Розкрито проблемні питання методики внутрішнього аудиту основних засобів. Виділені основні напрями та етапи внутрішнього аудиту основних засобів в акціонерних товариствах України

Постановка проблеми. Розвиток ринку і ринкової інфраструктури в Україні, а саме якість управління і прозорість фінансової звітності стають основними критеріями, на які орієнтуються інвестори і кредитори, вибираючи об'єкти для вкладення коштів. Однією з ланок системи управління акціонерним товариством стає внутрішній аудит. Наявність служби внутрішнього аудиту (СВА) є позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів та підвищує інвестиційну привабливість підприємства.

Впровадження в АТ служби внутрішнього аудиту (СВА) в сучасних умовах управління українськими підприємствами дозволяє мінімізувати ризик банкрутства підприємства та підвищити ефективність обліку, контролю, аналізу та політики управління основними засобами з метою стабілізації, збереження та підвищення ефективності роботи підприємства. Саме тому діяльність СВА повинна бути зосереджена на пошуку нових методів підвищення ефективності управління основними засобами в акціонерних товариствах (АТ). Це обумовлено тим, що неефективна система обліку та політика управління і використання основних засобів призводить до збільшення неліквідних необоротних активів, а це, в свою чергу, може привести до зменшення ліквідності активів підприємства та вплине на вірогідність його банкрутства. Тому особливе значення набуває технологія проведення внутрішнього аудиту основних засобів, яка залежить від стану, динаміки, структури та політики управління основними засобами, а також технічного і технологічного рівнів роботи підприємства.

Стан вивчення проблеми. В економічній літературі з питань організації та методики проведення внутрішнього аудиту основних засобів розкриваються лише особливості проведення перевірок стосовно правильності ведення бухгалтерського обліку, але не розкриваються особливості проведення комплексних перевірок, які повинні починатися з системи бухгалтерського обліку, а закінчуватися проведенням аналізу та розробкою рекомендацій щодо підвищення ефективності управління основними засобами підприємства.

Мета дослідження. Є розробка і обґрунтування загальної технології проведення внутрішнього аудиту основних засобів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Загальні питання аудиту операцій з основними засобами (необоротними активами) досить ґрунтовно висвітлені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених – економістів. Проте серед науковців існують різні підходи щодо організації та методики проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту основних засобів (необоротних активів):

1. В.Б. Івашкевич досліджує питання, пов'язані з аудитом операцій з обліку основних засобів, їх наявності та правильності оцінки, але не приділяє значної уваги особливостям використання аудиторських процедур та робочих документів, які доцільно застосовувати у ході проведення перевірки [1, с. 122-130];

2. Б.Н. Соколов розкриває типову методику перевірки операцій з основними засобами з точки зору діяльності СВА. Але, дана методика не враховує те, що внутрішній аудит спрямовано на розробку рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання та управління основними засобами (необоротними активами) [2, с. 71-76];

3. В.А. Єрофеева детально досліджує питання з проведення зовнішнього аудиту основних засобів, але не досить повно висвітлює етапи та послідовність проведення перевірок [3, с. 448-460];

4. Н.І. Гордієнко детально розглядає організацію та методику проведення зовнішнього аудиту основних засобів та нематеріальних активів на підприємствах України, але не приділяє уваги питанням аудиту ефективності їх використання [4, с. 95-114];

5. А.В. Євдокімова, І.Н. Пашкіна досліджують загальні питання з проведення внутрішнього аудиту операцій з основними засобами. Данні автори приділяють особливу увагу питанням правильності відображення операцій в обліку та не розкривають особливості формування внутрішніх аудиторських рекомендацій стосовно підвищення ефективності системи обліку та управління основними засобами [5, с. 148-156];

6. С.І. Жмінько, О.І. Швирина, М.Ф. Сафонова [6, с. 172-173] та Р.П. Цебень [7] розкривають технологію та особливості проведення внутрішнього аудиту операцій з основними засобами, але не приділяють значної уваги питанням, пов'язаним з вибором найбільш ефективних напрямів за допомогою яких можливо підвищити як ефективність системи обліку операцій з основними засобами, так і ефективність їх використання;

7. С.М. Бичкова та Т.Ю. Фомина ґрунтовно розкривають етапи проведення зовнішнього аудиту операцій з основними засобами, але не приділяють значної уваги комплексній технології проведення аудиту за напрямом перевірки [8, с. 16-22];

8. В.В. Пугачов досліджує питання, пов'язані з оцінкою (тестуванням) системи бухгалтерського обліку та операцій з основними засобами під час проведення внутрішніх аудиторських перевірок [9, с. 218-221];

9. В.В. Немченко та В.П. Хомутенко розкривають загальні питання методики проведення внутрішнього аудиту ефективності системи внутрішнього контролю та управління підприємством. Дані автори не виділяють в окремий напрям проведення внутрішнього аудиту основних засобів [10, с. 159-196];

10. А.А. Волкова розкриває особливості та базові напрями стандартизації внутрішнього аудиту основних засобів лише з точки зору проведення перевірок бухгалтерських операцій та їх документального оформлення [11].

Проведений аналіз літературних джерел показав, що всі дослідження зазначених авторів є надзвичайно актуальними і доповнюють один одного, але відсутність комплексного підходу з організації та методики проведення внутрішнього аудиту операцій з основними засобами та ефективності їх використання потребує подальшого вивчення і обґрунтування виділених питань.

Викладення основного матеріалу дослідження. Внутрішній аудит основних засобів спрямовано на вирішення завдань, пов'язаних з: правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (ліквідації) основних засобів; перевіркою організації відповідного зберігання, охорони, поперезначення псування основних засобів; формуванням первісної вартості основних засобів; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; доцільності застосування методів амортизації; контроль за дотриманням встановлених організацією норм нарахування амортизації; виявленням неліквідних або непридатних у подальшому використанні основних засобів; перевіркою правильності розкриття інформації у облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів; розробка рекомендацій стосовно підвищення ефективності управління основними засобами та ін.

Для вирішення поставлених завдань внутрішнім аудиторам необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки операцій з основними засобами. Технологія проведення внутрішнього аудиту повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інформаційного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиту, а також виділення основних етапів та напрямів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього аудиту.

З рис. 1 видно, що основним інформаційним джерелом внутрішнього аудиту виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності (рис. 1).

1. Наказ про облікову політику підприємства регламентує: методи нарахування амортизації, визнання первісної вартості основних засобів, строки корисного використання основних засобів; порядок переоцінки та визначення ліквідаційної вартості основних засобів; порядок оцінки основних засобів під час їх реалізації; особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку основних засобів та ін;

2. Документи бухгалтерського обліку:

2.1. Первинні документи з обліку основних засобів (ОЗ) надають внутрішньому аудиту інформацію стосовно наявності та руху необоротних активів підприємства: інвентарні картки; накладна; податкова накладна з ПДВ; картка складського обліку; ОЗ-1 "Акт приймання-передачі

(внутрішнього переміщення) основних засобів"; ОЗ-2 "Акт приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів"; ОЗ-3 "Акт списання основних засобів"; ОЗ-4 "Акт списання автотранспортних засобів"; ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"; ОЗ-7 "Опис інвентарних карток обліку основних засобів"; ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів"; ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів"; ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)"; ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)"; ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту" та ін.;

2.2. Облікові регістри застосовуються внутрішнім аудитором для отримання узагальнюючої інформації з обліку основних засобів. Облікові регістри дозволяють перевіряти рух та характер операцій по рахунках синтетичного обліку та окремо по рахунку 10 "Основні засоби" і його аналітичним рахункам з метою впевненості у достовірності інформації, яка знайшла відображення в фінансовій звітності підприємства;

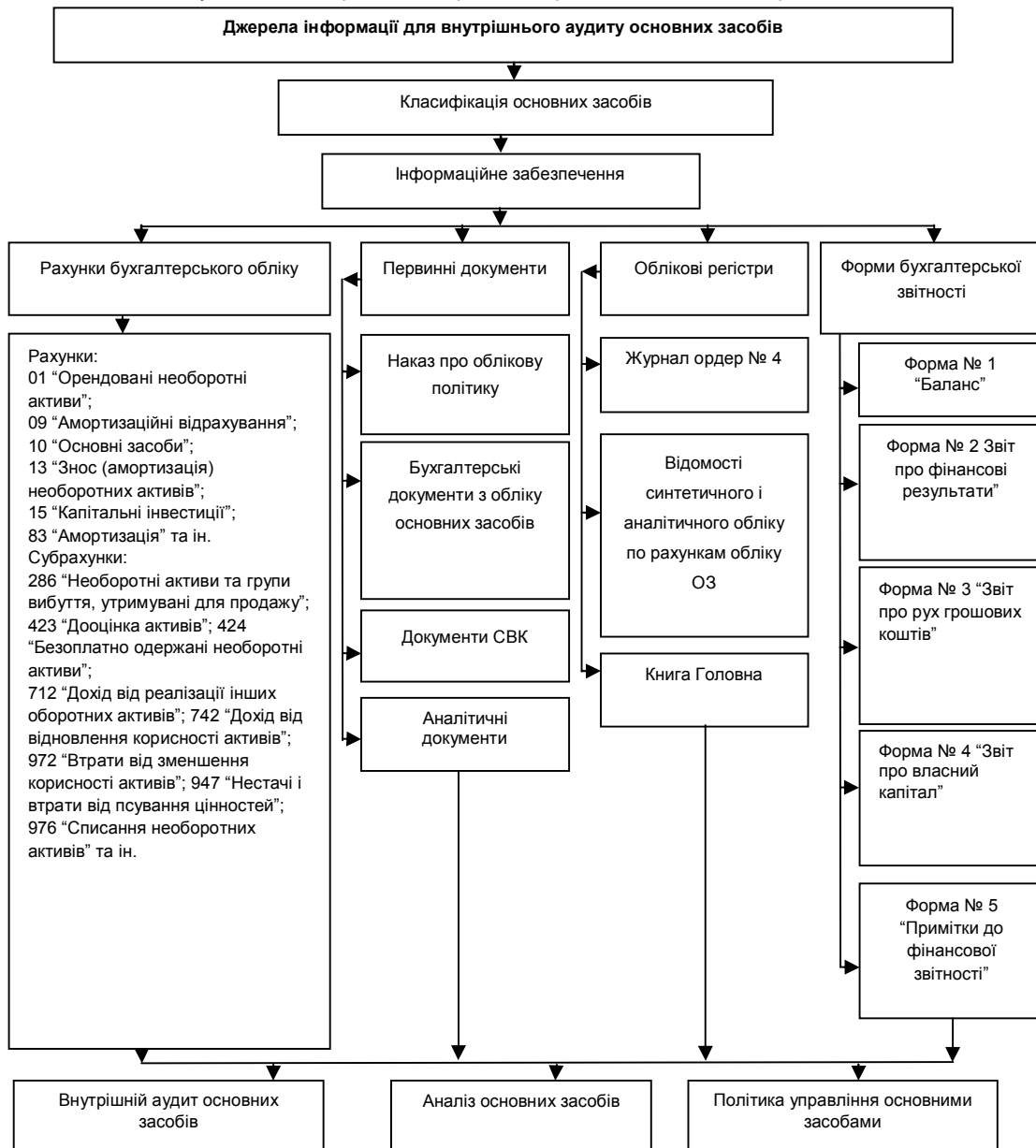


Рис. 2. Інформаційна база внутрішнього аудиту основних засобів

2.3. Форми фінансової та статистичної звітності: Форма № 1 "Баланс"; Форма № 2 "Звіт про фінансові результати"; Форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів", Форма № 4 "Звіт про власний капітал"; Форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"; форма № 11 "Звіт про наявність та рух основних фондів та інших нематеріальних активів"; форма

№ 11-ф "Звіт про наявність та рух основних засобів (для підприємств усіх галузей народного господарства, крім промисловості і будівництва)"; форма БМ "Баланс виробничої потужності"; форма № 7 "Звіт про запаси нестановленого обладнання, що знаходиться на складах, у капітальному будівництві"; форма № НО-1 "Бланк перепису

невстановленого, зайвого устаткування" та ін. Данні форми звітності необхідні внутрішньому аудиторю для отримання інформації про стан, рух основних засобів з метою підтвердження достовірності інформації, проведення аналізу, прийняття рішень та надання відповідних рекомендацій.

Отже усі бухгалтерські документи призначені для відображення стану, наявності, руху, вибуття основних засобів, а також являються відправною точкою для проведення внутрішнього аудиту та аналізу стану, ефективності використання основних засобів на підприємстві з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

3. Документи служби внутрішнього контролю (СВК), надані службою внутрішнього контролю: підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та даних форм фінансової звітності стосовно операцій з основними засобами. До даних документів належать наступні документи: підтвердження СВК (СВА) формування первісної вартості ОЗ; підтвердження СВК (СВА) у правильності визначення амортизації ОЗ; підтвердження СВК (СВА) у правильності проведення ліквідації ОЗ; підтвердження СВК достовірності фінансової звітності та ін.

Документи, які надані службою внутрішнього контролю надають внутрішньому аудиторю впевненості у тому, що проведені у цих документах розрахунки та аналіз свідчать про достовірність даних бухгалтерської служби стосовно основних засобів і можуть бути використані для прийняття рішень та надання відповідних рекомендацій;

4. Аналітичні документи дають змогу оцінити наявний рівень забезпеченості, динаміку, рух, стан та ступінь використання основних засобів на підприємстві з метою аналізу ефективності управління основними засобами на підприємстві. До даних документів відносяться: висновок аналітичного відділу щодо динаміки та структури ОЗ в активах підприємства; висновок аналітичного відділу щодо технічного стану ОЗ; висновок аналітичного відділу щодо ефективності використання наявних на підприємстві ОЗ; висновок аналітичного відділу щодо ефективності інвестицій в ОЗ та ін.;

5. Документи, які надані відділом управлінського обліку дозволяють зафіксувати прийняті рішення щодо управління основними засобами на підприємстві та надають змогу з майбутньому зіставляти, вивчати попередній досвід з прийнятими рішеннями. До даних документів належать: план заходів щодо ремонту та модернізації ОЗ; бюджет капітальних інвестицій та ін.

Таким чином, для того, щоб ефективно провести перевірку та сформувавши рекомендації внутрішньому аудиторю необхідно мати весь можливий перелік інформації стосовно основних засобів на підприємстві. При цьому, чим більше буде обсяг цієї інформації та особливо висновків або довідок різноманітних відділів, тим більш обґрунтованими, виваженими та доцільними будуть внутрішні аудиторські висновки та рекомендації.

Слід зазначити, що перевірка розглянутих документів дозволить внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій з обліку основних засобів та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів внутрішнього аудиту:

– інвентаризація використовується для підтвердження фактичної наявності та стану основних засобів. В ході перевірки аудиторі можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

– перерахунок даних для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків з обліку основних засобів, відповідності їх кількості, відображеній в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

– підтвердження використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій на рахунках обліку основних засобів;

– перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій застосовується при контролі за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспондентією рахунків з руху основних засобів;

– усне опитування використовується в ході отримання відповідей на запитання аудитора для попередньої оцінки стану обліку основних засобів;

– перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, наявності і вибуття основних засобів, а також обґрунтованості їх оцінки і своєчасності відображення в регістрах бухгалтерського обліку;

– дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій звітності. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку;

– аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності основних засобів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку при оцінці співвідношень між різними статтями звіту і порівнянні їх з даними за попередні періоди.

Ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення перевірки. Слід зазначити, що методика перевірки розробляється на стадії планування та спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності використання та управління основними засобами на підприємстві.

Вважаємо, що проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів повинно складатися з наступних етапів:

1. На першому етапі внутрішньому аудиторю необхідно визначити наявність усіх заявлених у документах об'єктів основних засобів та достовірність оцінки даних об'єктів обліку. З цією метою необхідно бути присутнім при інвентаризації основних засобів на підприємстві. У процесі проведення перевірки на даному етапі аудиторські процедури підрозділяються на ті, які:

– проводяться до інвентаризації. До проведення інвентаризації внутрішній аудитор отримує документи про результати попередніх інвентаризацій, аналізує структурні і кількісні зміни основних засобів, отримує інформацію про місця їх зберігання, а також про організацію інвентаризаційної роботи;

– використовуються під час інвентаризації. Внутрішній аудитор може бути присутнім при обов'язкової та позапланової інвентаризації, яка проводиться в АТ;

– використовуються після проведення інвентаризації. Внутрішній аудитор застосовує математичні методи, які з певною достовірністю дозволяють оцінити величину основних засобів в АТ.

При проведенні інвентаризації основних засобів доцільно застосовувати наступні аналітичні процедури: порівняння фактичних показників з нормативними, плановими, прогнозними значеннями; перевірка відповідності синтетичного і аналітичного обліку та ін.

Слід зазначити те, що внутрішньому аудиторю під час перевірки необхідно переконатися в тому, що інвентаризація здійснюється в установлені терміни, з дотриманням необхідних правил, які виключають фальсифікацію її результатів, у відношенні всіх об'єктів основних засобів підприємства. З цією метою аудитор: перевіряє наявність договорів на повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за ці об'єкти, за їх охорону; перевіряє Наказ підприємства про облікову політику та зіставляє терміни, підстави, умови проведення інвентаризації з тими, за якими він спостерігає; вибірково перевіряє наявність окремих об'єктів основних засобів, щоб потім, під час проведення аудиторських процедур по суті, переконатися в тому, що ці об'єкти дійсно відображені в бухгалтерському обліку організації. Для цього вибірково аудитор бере інвентаризаційні картки об'єктів та порівнює вказані у них дані з самим об'єктом, також перевіряє правильність ведення інвентарних карток індивідуального і групового обліку основних засобів, своєчасне заповнення всіх реквізитів у них.

На даному етапі внутрішній аудитор повинен переконатися у тому, що усі об'єкти віднесені до основних засобів згідно із законодавством та обліковою політикою підприємства. Для цього аудитор порівнює вимоги віднесення об'єктів до основних засобів в Наказі про облікову політику підприємства та керуючись П(с)БО 7 "Основні засоби" [13] з даними інвентарних карток. При необхідності чи невпевненості у правильності даних інвентарних карток аудитор може порівняти дані з договорами купівлі-продажу, договорами дарування та ін.

Внутрішньому аудиторю необхідно перевірити результати проведених інвентаризацій за звітний (попередній) період. В бухгалтерському обліку результати інвентаризації повинні відображатися наступним чином:

1) відображена нестача основного засобу:
Дт 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" Кт 10 "Основні засоби";

2) коректування ПДВ з податкового кредиту:
Дт 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" Кт 641 "Розрахунки по податках";

3) відображена сума нестачі за умови невизначення винної особи:
Дт 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей";

4) нарахована сума нестачі віднесена на МВО:
Дт 375 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків" Кт 716 "Відшкодування раніше списаних активів".

5) Кт 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей".

Таким чином, аудитор доцільно перевірити результати інвентаризації у бухгалтерських документах (оборотні відомості з рахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей", 10 "Основні засоби", також по забалансовому рахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей" та ін.).

2. На другому етапі аудиторської перевірки основних засобів внутрішньому аудитору необхідно перевірити правильність документального оформлення, доцільність і законність придбання, повноту, правильність оцінки і своєчасність оприбуткування основних засобів, які надійшли на підприємство.

Внутрішньому аудитору необхідно провести перевірку бухгалтерських записів з оприбуткування основних засобів з типовими записами.

Повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів встановлюють шляхом вивчення первинних документів і записів за рахунками 10 "Основні засоби", 15 "Капітальні вкладення", 46 "Неоплачений капітал", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" та ін.

Джерелами даних є акти приймання-передачі основних засобів (форма ОЗ-1); ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"; ОЗ-2 "Акт приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів"; ОЗ-7 "Опис інвентарних карток обліку основних засобів"; договори купівлі – продажу, договори засновників, рахунки та ін.

При перевірці надходження основних засобів у порядку їх безоплатної передачі встановлюють наявність відповідних двосторонніх актів приймання-передачі зазначених об'єктів, їх технічний стан та своєчасність оприбуткування і закріплення за матеріально-відповідальними особами.

Особливу увагу внутрішні аудитори повинні звернути на операції з придбання об'єктів, які були в експлуатації в інших організаціях повинно бути ретельно перевірено з точки зору доцільності кожної операції, а також своєчасності надходження і повноти оприбуткування таких об'єктів на балансовий облік.

Несвоєчасне оприбуткування основних засобів тягне за собою не донарахування зносу, що призводить до збільшення залишкової вартості об'єктів та фінансових результатів діяльності організації, а також збільшення платежів до бюджету з ПДВ у даному періоді.

Окремо слід перевірити операції з оприбуткування отриманих основних засобів у вигляді внесків до статутного капіталу. Це зумовлено тим, що при передачі основних засобів як внеску в статутний капітал повинен бути наведений документальний їх перелік з обов'язковою реєстрацією первісної вартості, зносу і ціну угоди при передачі. До переліку повинні бути прикладені інші екземпляри Актів прийому-передачі, завірені печаткою, і вся технічна документація на передані об'єкти;

3. На третьому етапі аудиторської перевірки аудитор перевіряє правильність застосування способів нарахування амортизації, а також термінів її нарахування. Для цього внутрішній аудитор перевіряє Наказ про облікову політику підприємства з вимогами чинного законодавства, а також порівнює прийняті методи амортизації з тими, які використовує підприємство. З метою перевірки правильності нарахування сум внутрішній аудитор проводить арифметичну перевірку, використовуючи наступні джерела: розрахунки амортизації, інвентарний опис, інвентарні картки, відомості розрахунку амортизації, відомості по Кт рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів";

4. На четвертому етапі аудитор перевіряє правильність обліку переоцінки основних засобів, використовуючи для цього документи, які підтверджують ринкові ціни, розрахунки переоцінки, ж/о № 4.

Переоцінена первісна вартість та знос об'єкта основних засобів визначаються як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки (який визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість). Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта повинна відображатися у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду. Саме тому внутрішньому аудитору необхідно перевірити на яку суму збільшився рахунок 423 "Дооцінка активів" в період коли проводилася дооцінка в оборотній відомості по рахунку, а у разі уцінки необхідно звірити данні з оборотною відомістю по рахунку 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій".

Важливим етапом перевірки є підтвердження розрахунку сум перевищення попередніх уцінок над дооцінками або сум перевищення попередніх дооцінок над уцінками та правильності їх відображення в обліку.

Під час перевірки аудитору необхідно проводити арифметичні розрахунки переоцінки та юридичну (формальну) перевірку джерел документів, які підтверджують ринкові ціни, у зв'язку з якими було вирішено провести переоцінку об'єктів основних засобів.

Правильність та обґрунтованість оцінки активів, зокрема основних засобів, має важливе значення для акціонерів. Саме тому особливу увагу аудиторів слід приділити перевірці відображення в обліку витрат від зменшення корисності активів та вигід від їх відновлення.

Аудитору необхідно проводити арифметичну, нормативно-правову, формальну перевірку та підтвердити правильність здійснених операцій з типовою кореспонденцією рахунків:

1) Дт 972 "Втрати від зменшення корисності активів" Кт 131 "Знос основних засобів" – на суму різниці між черговим зменшенням корисності та сумами перевищення попередніх дооцінок та вигід від відновлення корисності над уцінками та втратами від зменшення корисності ОЗ;

2) Дт 423 "Дооцінка активів" Кт 131 "Знос основних засобів" – на суму витрат від зменшення корисності в межах сум перевищення попередніх дооцінок та вигід від відновлення корисності над уцінками та зменшенням корисності ОЗ;

3) Дт 131 "Знос основних засобів" Кт 742 "Дохід від відновлення корисності активів" – на суму вигід від відновлення корисності в межах сум перевищення попередніх уцінок та витрат від зменшення корисності над дооцінками та вигодами від відновлення корисності ОЗ;

4) Дт 131 "Знос основних засобів" Кт 423 "Дооцінка активів" – на суму різниці між черговим відновленням корисності та сумами перевищення попередніх уцінок та витрат від зменшення корисності над дооцінками та вигодами від відновлення корисності ОЗ.

На даному етапі внутрішнього аудиту основних засобів необхідно здійснити перевірку обґрунтованості переводу нерухомості або її частини у склад інвестиційної та підтвердити кореспонденцію рахунків:

1) Дт 100 "Інвестиційна нерухомість" Кт 101 "Земельні ділянки" або 103 "Будинки та споруди";

2) Дт 131 "Знос основних засобів" Кт 135 "Знос інвестиційної нерухомості".

Аудитору важливо підтвердити правильність формування первинної вартості такої нерухомості, порядок переводу зносу та визначення можливості самостійно генерувати грошові потоки;

5. На п'ятому етапі внутрішній аудитор повинен перевірити операції з ремонту основних засобів.

Особливу увагу необхідно приділити тому, які види ремонтів були проведені (поточний чи капітальний), а також перевірити правильність віднесення витрат на ремонт. На даному етапі визначається правильність віднесення витрат на капітальний ремонт на рахунок 15 "Капітальні інвестиції". Слід зазначити, що витрати на поточний ремонт відносяться до складу витрат звітного періоду. Саме тому внутрішній аудитор повинен перевіряти документи ОЗ-2 "Акти приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та

модернізованих об'єктів", договори з організаціями, які проводили ремонт, калькуляцію ремонтних робіт та зіставляє ці суми з відомостями, обліковими регістрами та формами звітності по рахунках 15, 93, 92 та ін.;

6. На шостому етапі внутрішній аудитор здійснює перевірку операцій з вибуття основних засобів. Перевірку доцільно починати з перевірки наявності договорів (за умов продажу ОЗ) і , актів списання основних засобів (за умов ліквідації ОЗ), а також формальної перевірки усіх обов'язкових реквізитів документів. Після проведення перевірки документів необхідно провести перевірку бухгалтерських записів з наступною типовою кореспонденцією рахунків операцій з продажу основних засобів [13; 16]:

1) Відображено списання зносу з реалізованих основних засобів :

Дт 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
Кт 10 "Основні засоби";

2) Переведений об'єкт основного засобу до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:

Дт 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"

Кт 10 "Основні засоби";

3) Відображене відвантаження основного засобу покупцеві:

Дт 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
Кт 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів";

4) Відображено податкове зобов'язання з ПДВ :

Дт 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
Кт 641 "Розрахунки за податками";

5) Відображено собівартість реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу:

Дт 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"
Кт 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

Аудитору слід звернути увагу на те, що для цілей бухгалтерського обліку, дохід від реалізації основних засобів треба зменшити на їх залишкову вартість. Визначаючи прибуток, організація, крім залишкової вартості майна, має право зменшити виручку від реалізації і на інші витрати, які безпосередньо пов'язані з реалізацією. Таким чином аудитору необхідно перевірити обороти по рахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" та зіставити їх з сумами продажу об'єктів основних засобів, зменшених на суму їх залишкової вартості та витрат на продаж. Також внутрішній аудитор повинен перевірити обороти по рахунку 10 "Основні засоби" в оборотно-сальдовій відомості та журналі-ордері №4.

Наступним пунктом перевірки вибуття основних засобів є перевірка доцільності та причин ліквідації основних засобів. Аудитору необхідно перевірити накази керівництва про створення комісії, до складу якої входять відповідні посадові особи, в тому числі головний бухгалтер (бухгалтер) і особи, на яких покладено відповідальність за збереження об'єктів основних засобів, яка визначає доцільність (придатність) подальшого використання об'єкта основних засобів, можливості і ефективності його відновлення, а також дія оформлення документації при вибутті зазначених об'єктів.

У процесі перевірки необхідно звернути увагу на відповідність бухгалтерських записів з ліквідації основних засобів типовій кореспонденції рахунків [16]:

1) списання зносу з основного засобу:
Дт 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
Кт 10 "Основні засоби";

2) списання залишкової вартості основного засобу:
Дт 976 "Списання необоротних активів"
Кт 10 "Основні засоби";

3) оприбуткування запасів, отриманих у результаті ліквідації основного засобу:

Дт 20 "Виробничі запаси"
Кт 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" або Кт 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Під час проведення внутрішнього аудиту необхідно звернути увагу на балансову вартість основних засобів в ж/о № 4, в оборотно-сальдовій відомості по рахунку 10 "Основні засоби", в Головній книзі та формах звітності. У формі 2 "Баланс" – зменшаться рядки 030, 031, 032, а форми 5 "Форма № 5 "Примітки до фінансової звітності" – 2 розділ, рядок 260 на кінець звітної періоду.

На всі об'єкти, які ліквідуються повинні бути складені акти ОЗ-3 "Акт списання основних засобів" або ОЗ-4 "Акт списання автотранспортних засобів";

7. На сьомому етапі здійснюється перевірка об'єктів основних засобів, які передані (взяті) у оперативну (фінансову) оренду. У процесі внутрішнього аудиту перевіряється правильність оформлення договорів та інвентарних карток на наявність у них усіх підписів та заповнених реквізитів.

Після перевірки документів аудитору необхідно перевірити правильність заповнення:

– форми 2: строки 030 – залишкова вартість, 031-первісна вартість, 032 знос [15];

– форми 5: – другий розділ "Основні засоби". В даному розділі перевіряються залишки по всіх групах основних засобів, результати переоцінки, вартість орендованих основних засобів та зданих в оренду;

– вартість об'єктів, одержаних у фінансову оренду, повинна відображатися у графах 16, 17, а вартість взятих в операційну оренду основних засобів – у рядку 267.

Таким чином, аудитору при перевірці бухгалтерської інформації щодо основних засобів підприємства необхідно провести перевірку усіх можливих операцій з основними засобами на підприємстві: надходження, вибуття, знос, ремонт, оренда, ліквідація та ін. Особливу увагу необхідно приділити порівнянню даних первинних документів з обліковими регістрами та формами звітності з метою надання особи, яке приймає рішення (ОПР) впевненості у достовірності даних з обліку операцій з основними засобами для подальшого обґрунтування ним управлінських рішень;

8. Восьмий етап спрямовано на проведення аналізу ефективності використання основних засобів в АТ.

На даному етапі на підставі первинних документів та аудиторських процедур внутрішній аудитор повинен дати оцінку:

– загальному рівню забезпеченості АТ основними засобами;

– технічному стану основних засобів;

– фонду його робочого часу, аналізу використання потужності підприємства;

– належної комплектності наявного парку основних засобів;

– раціональності структури основних засобів з урахуванням особливостей технологічних процесів на підприємстві;

– впливу використання машинного часу на обсяг випуску продукції та ін.

У ході проведення внутрішнього аудиту основних засобів здійснюється аналіз за наступними напрямками:

– аналіз складу, структури і динаміки основних засобів;

– аналіз стану та руху основних засобів;

– аналіз забезпеченості підприємства основними засобами;

– аналіз ефективності використання основних засобів;

– аналіз використання машинного часу та обладнання.

Дані аналізу дозволяють внутрішньому аудитору отримати наступні показники ефективності використання основних засобів:

– фондоозброєність;

– рентабельність основних засобів;

– загальна фондовіддача;

– фондомісткість;

– технічна озброєність праці;

– частка основних виробничих фондів в загальній вартості основних засобів;

– частка власних основних засобів;

– рівень забезпеченості основними засобами;

– календарний фонд роботи устаткування;

– коефіцієнт зносу;

– коефіцієнт придатності;

– коефіцієнт оновлення;

– коефіцієнт вибуття;

– коефіцієнт приросту та ін. [12, с. 188-212];

9. Дев'ятий етап аудиту основних засобів є заключним та спрямований на складання і подання аудитором аудиторського висновку. У висновку розкриваються результати перевірки та в разі виявлення порушень чи недоліків, аудитор визначає заходи щодо вирішення та поліпшення проблемних питань.

На даному етапі аудитор визначає основні напрями щодо підвищення ефективності використання основних засобів:

1) вибір оптимальної амортизаційної політики. На даному етапі внутрішній аудитор у процесі вибору оптимального методу нарахування амортизації згідно зі специфікою підприємства необхідно оцінити ефективність існуючої амортизаційної політики та розглянути використання визначених в обліковій політиці методів амортизації з наступним порівнянням їх з іншими можливими методами, визначеними в П(С)БО 7 "Основні засоби" [13] та Податковому Кодексу України [17, с. 138-140];

2) оцінка проектів інвестування в основні засоби. На даному етапі внутрішній аудитор повинен розглянути та виділити найбільш ефективні проекти інвестування в основні засоби за допомогою наступних методів оцінки:

2.1) статистичний метод оцінки ефективності проектів реального інвестування. Даний метод оцінки дозволяє внутрішньому аудитору отримати наступні показники:

– проста (облікова) норма прибутку - показує, яка частка витрат на здійснення реального інвестування повертається підприємству у формі чистого прибутку;

– термін окупності інвестиційного проекту. Розрахунок даного показника обумовлений специфікою застосування різних методів та підходів, пов'язаних з визначенням чистого грошового потоку інвестиційного проекту.

2.2) динамічний метод оцінки ефективності проектів реального інвестування. Даний метод оцінки дозволяє внутрішньому аудитору отримати наступні показники:

– чиста (приведена) поточна вартість інвестицій – різниця між грошовими надходженнями за проектом, приведеними до теперішнього часу, та сумою дисконтованих витрат, необхідних для реалізації даного проекту;

– індекс рентабельності інвестицій характеризує рівень доходів від реалізації проекту в розрахунку на 1 грн. інвестиційних витрат;

– внутрішня норма прибутку показує ставку дисконту інвестиційного проекту, за якої чиста поточна вартість проекту дорівнює нулю.

За допомогою виділених показників внутрішній аудитор може визначити основні напрями інвестування (операційна оренда, фінансовий лізинг, купівля на умовах банківського кредитування та ін.) в основні засоби та провести розрахунок ефективності такого інвестування.

Застосування комплексного підходу щодо проведення внутрішнього аудиту основних засобів дозволить розробити ефективну політику управління основними засобами та своєчасно вживати заходи щодо покращення операцій з основними засобами в АТ.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропоновані у статті рекомендації дозволять за рахунок виділених напрямів проведення аудиту своєчасно виявити та попередити порушення, а також внести необхідні зміни в облікову політику акціонерного товариства.

Виділені етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів, а також аудиторські процедури, які будуть застосовуватися у ході перевірки, повинні затверджуватися на стадії планування та регламентуватися внутрішніми стандартами (положеннями) аудиту в АТ.

Внутрішній аудит основних засобів повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу, застосування моделей і методів з метою розробки рекомендацій щодо оптимізації роботи облікового апарату, а також напрямів підвищення ефективності управління основними засобами.

Вищевикладене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її практична значущість, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті. Саме тому питання, які розглянуті автором потребують подальшого вивчення в частині розробки стандартів та методичних рекомендацій стосовно проведення комплексних заходів стосовно підвищення ефективності перевірок та управління основними засобами.

Список використаної літератури:

1. *Ивашкевич В.Б.* Практический аудит: учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич – М.: Магистр, 2010. – 286 с. 2. *Соколов Б.Н.* Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б.Н. Соколов – М.: Издательский Дом "Бухгалтерский учет", 2010. – 272 с. 3. *Ерофеева В.А.* Аудит: учеб. пособие / Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2011. – 638 с. 4. *Гордієнко Н.І.* Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 293 с. (452 с.) Укр. мова. – ((для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 2.). 5. *Евдокимова А.В.* Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: Практическое пособие / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2009. – 208 с. 6. *Жмицько С.И.* Внутренний аудит / Жмицько С.И., Швырёва О.И., Сафонова М.Ф. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 316, [2] с. 7. *Цебень Р.Л.* Особливості внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України в умовах застосування інформаційних технологій / Р.Л. Цебень // Вісник хмельницького національного університету. – 2009. – № 6, Т. 2. – С. 110-115. 8. *Бычкова С.М.* Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина; под. ред. С.М. Бычковой – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с. 9. *Пугачёв В.В.* Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник / В.В. Пугачёв – М.: Дело и Сервис, 2010. – 224 с. 10. *Немченко В.В.* Практичний курс внутрішнього аудиту. (Підручник.) / Немченко В.В., Хомутенко В.В., Хомутенко А.В.; під ред. Немченко В.В. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с. 11. *Волкова А.А.* Внутренние стандарты аудита – особенности разработки и преимуществ применения (на примере основных средств) / А.А. Волкова, А.Р. Идрисова, Р.К. Шайдуллоев // Вісник хмельницького національного університету. – 2009. – № 6, Т. 2. – С. 95-98. 12. *Киреева Н.В.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / Н.В. Киреева – М.: Издательский дом "Социальные отношения", 2007. – 512 с. 13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р. (zareєстровано в Міністерстві юстиції України № 288/4509 від 18.05.2000 р.) // Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Х.: Курсор, 2008. – 318 с. 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність", Наказ Міністерства фінансів України № 1100 від 03.10.2007 р., введено в дію з 01.01.2008 р. // Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Х.: Курсор, 2008. – 318 с. 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 1999, № 25 (09.07.99), 1217 с. 16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (із змінами і доповненнями) // Офіційний вісник України: Зб. актів законодавства / М-во юстиції України. – К., 1999. – № 52. ст. 2606. С. 67-166. 17. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI // Всеукраинская профессиональная бухгалтерская газета "Все о бухгалтерском учете" – 2011. – № 1-3 (1758-1760) – 354 с.

СМЕТАНКО О.В. – кандидат економічних наук, доцент Кримського економічного інституту ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"