

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК ВАЖЛИВА СКЛАДОВА ПРОЦЕСУ АУДИТУ

Розглянуто поняття “аудит”, проаналізовано основні стадії в процесі аудиту та визначено місце інвентаризації основних засобів в процесі аудиту. Сформовано узагальнений перелік основних порушень, які можуть бути виявлені в процесі інвентаризації основних засобів під час проведення аудиту

Ключові слова: основні засоби, необоротні активи, інвентаризація, аудит

Постановка проблеми. Сьогодні якісний аудит є не розкішшю, а життєвою необхідністю для підприємств, які оприлюднюють свою звітність. Публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти облігацій, професійні учасники ринку цінних паперів, страхові і холдингові компанії, засновники банків згідно Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.93 зі змінами та доповненнями [8] зобов’язані проводити аудит для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності. У достовірності даної інформації зацікавлені різні види користувачів – як внутрішні (керівництво компанії, працівники тощо), так і зовнішні (органи державного контролю, акціонери, інвестори, постачальники, покупці тощо). Акціонерів, інвесторів, менеджерів компанії перш за все хвилює питання рентабельності підприємства, чи приносить компанія прибутки, чи є її ім’я відомим на ринку, проте, такий важливий сегмент користувачів, як покупці – хвилює перш за все якість продукції, та її адекватне співвідношення її з ціною. Для ефективної оптимізації якості виробів та мінімізації їх вартості, підприємству необхідно приділяти особливу увагу основним засобам, які відіграють важливу роль у виробництві продукції на підприємстві.

Основні засоби суттєво впливають на діяльність підприємства в цілому, тому відображення їх у бухгалтерському обліку, а згодом у фінансовій звітності повинно бути ретельним, повним, достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. Одним із найпоширеніших та найефективніших способів контролю за станом основних засобів є інвентаризація. Саме тому, на нашу думку, сьогодні актуальним є питання проведення інвентаризації основних засобів в процесі аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання інвентаризації основних засобів та процесу аудиту знайшли своє відображення в наукових працях українських і російських вчених Ф.Ф. Бутинець, Ю.В. Васильєва, М.С. Горяєва, Н.І. Дорош, Б.Т. Жаригласова, В.О. Зотов, Т.В. Мултанівська, О.А. Петрик, В.Я. Савченко, А.Е. Сушбов, В.П. Суйц, А.Д. Щермет та інші.

Мета дослідження Дослідити поняття аудиту та основних етапів його проведення, а також визначити місце інвентаризації основних засобів в процесі аудиту та обґрунтувати її необхідність.

Викладення основного матеріалу. Основним нормативним актом, який регулює проведення аудиту в Україні, є Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.93 зі змінами та доповненнями згідно з даним законом аудитом є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [8]. Дещо іншим є тлумачення поняття “аудит”, яке наводиться у тлумачних економічних словниках. Наприклад великий економічний словник наводить досить широке визначення: аудит це підприємницька діяльність по здійсненню незалежних позаповідомчих перевірок (ревізій), які проводяться кваліфікованими спеціалістами (аудиторами), бухгалтерської та фінансової звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та

інших фінансових зобов’язань і вимог економічних суб’єктів, а також по наданню інших аудиторських послуг (постановка, оновлення і ведення бухгалтерського обліку, складання декларацій про доходи, фінансової звітності, консультації по питанням фінансового, податкового та інших видах законодавства) [2, с. 42]. Більш скорочений варіант визначення наводять Чижєвська Л.В. та Лозинський Д.Л.: аудит – це перевірка (ревізія) бухгалтерської звітності підприємства кваліфікованими спеціалістами (аудиторами) на предмет її відповідності встановленим правилам і стандартам [17, с. 10]. Здійснивши аналіз поняття суттєвих розбіжностей у тлумаченні поняття “аудит” – немає, таким чином для себе можна відмітити, що аудит це перш за все процес перевірки показників фінансової звітності, яка має бути підтверджена об’єктивною оцінкою на предмет їх достовірності у вигляді аудиторського висновку.

Процес будь-якого явища є послідовністю дій, які відбуваються одна за одною та підкріплюються певним результатом. Так, Бутинець Ф.Ф. зазначає, що Процес аудиту – це відповідна система послідовних змін стадій аудиту, що відбуваються в певному порядку. Стадії процесу аудиту – це певний момент, період процесу здійснення аудиту, що має свої якісні особливості [4, с. 136].

Таким чином, виходячи з даного визначення можна з певною впевненістю сказати, що аудиторський процес складається зі стадій, але яка їх кількість? Дослідивши праці різних авторів, як українських так і російських, видно, що кількість стадій коливається від чотирьох до десяти, результати проведеного дослідження зображені у табл. 1.

Найбільшу кількість стадій виділяють російські автори Сушбов А.Е., Жарылгасова Б.Т., вони пропонують поділити процес аудиту на 10 стадій, а саме: 1. Оцінка потреб клієнта, формування груп по проведенню аудиту та визначення його завдань; 2. Нарада по плануванню проекту; 3. Аналіз системи контролю клієнта та його вплив на аудиторський ризик; 4. Отримання уявлення про кон’юктуру ринку, ділового середовища і т. д.; 5. Оцінка суттєвих процедур внутрішнього контролю; 6. Оцінка ризику; 7. Суттєві та загальні аудиторські процедури; 8. Створення зведеного звіту по аудиту; 9. Проведення заключної наради; 10. Оцінка результатів роботи і розробка плану удосконалення [14, с. 97]. В даному випадку інвентаризація основних засобів буде відбуватися на сьомій стадії, яка має назву: суттєві та загальні аудиторські процедури.

Автор Петрик О.А. пропонує поділити аудиторський процес на етапи [11, с.112] та виділяє дещо меншу їх кількість:

1. Підготовчий (згода на перевірку, визначення основних напрямів та планування).
2. Проміжний (спеціальні перевірки системи внутрішнього контролю).
3. Фізична перевірка (спеціальні перевірки достовірності результатів інвентаризації).
4. Аудит статей звітності (спеціальні перевірки бухгалтерських рахунків і форм звітності).
5. Заключний (завершення роботи, складання звіту і висновку).

Інвентаризацію, автор пропонує проводити на третьому етапі аудиту, який доцільно називати фізична перевірка.

Класичним та лаконічним є підхід Бутиця Ф.Ф. [4, с. 136], який пропонує досить зрозумілий та логічний поділ процесу аудиту на чотири основні стадії:

організаційна, підготовча, технологічна та результативна. В даному випадку інвентаризація має місце на технологічній стадії.

Шеремет А.Д. та Суйц В.П. [18] вважає, що основними п'ятьма стадіями аудиторської перевірки є:

1. Планування аудиту
2. Отримання аудиторських доказів;
3. Використання роботи інших осіб і контакти з керівництвом економічного суб'єкта третіми сторонами;
4. Документування аудиту;
5. Узагальнення висновків, формування та висловлення думки про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта.

Інвентаризація основних засобів тут буде проводитися на другому або третьому етапах. Варіант, коли інвентаризація проводиться на другому етапі, буде мати місце якщо аудитор вирішить особисто бути

присутнім при проведенні інвентаризації, проте, якщо аудитор вирішить лише використовувати матеріали вже проведеної до нього інвентаризації, це буде відбуватися на третьому етапі.

Підсумовуючи дані дослідження, можна з впевненістю зауважити, що інвентаризація відіграє важливу роль в процесі аудиту, та відбувається на основних його стадіях.

Основним нормативним документом, який регулює питання інвентаризації основних засобів є Інструкція по інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 року зі змінами та доповненнями, а також регулювання бухгалтерського обліку основних засобів відбувається за допомогою Положення (стандарту) Бухгалтерського Обліку 7 "Основні засоби".

Таблиця 1. Характеристика стадій (етапів) аудиторського процесу у працях вітчизняних і зарубіжних авторів

№	Автори Стадії (етапи) аудиту	Бутинець Ф.Ф. [4]	Дорош Н.І. [6]	Петрик О.А. [11]	Шеремет А.Д. [18]	Савченко В.Я. [13]	Суйц В.П. [14]
1	Організаційна	+					
2	Підготовча	+		+			
3	Технологічна	+					
4	Результативна	+					
5	Планування та визначення аудиторського підходу		+		+	+	
6	Тести контрольних моментів.		+				
7	Перевірка господарських операцій по суті.		+				
8	Завершення аудиту.		+				
9	Проміжний			+			
10	Фізична перевірка			+			
11	Аудит статей звітності			+			
12	Заключий			+			
13	отримання аудиторських доказів				+		
14	використання роботи інших осіб і контакти з керівництвом економічного суб'єкта третіми сторонами				+		
15	Документування аудиту				+		
16	Узагальнення висновків, формування та висловлення думки про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта				+		
17	Оцінка бухгалтерського обліку й аудиторського ризику-завдання					+	
18	З'ясуваються шляхи пошуку аудиторських доказів					+	
19	тестування працівників внутрішнього контролю					+	
20	Скорочена і глибока перевірка операцій та процедури дослідження на суттєвість, огляд фінансової звітності					+	
21	Оформлюються матеріали аудиту і складається аудиторський висновок.					+	
22	Оцінка потреб клієнта, формування груп по проведенню аудиту та визначення його завдань						+
23	Нарада по плануванню проекту						+
24	Аналіз системи контролю клієнта та його вплив на аудиторський ризик						+
25	Отримання уявлення про кон'юктуру ринку, ділового середовища і т. д						+
26	Оцінка суттєвих процедур внутрішнього контролю						+
27	Оцінка ризику						+
28	Суттєві та загальні аудиторські процедури						+
29	Створення зведеного звіту по аудиту						+
30	Проведення заключної наради						+
31	Оцінка результатів роботи і розробка плану удосконалення						+

Перш ніж з'ясувати особливості інвентаризації основних засобів, слід проаналізувати поняття самої "інвентаризації". У великому енциклопедичному словнику під інвентаризацією розуміється це періодична перевірка наявності та стану матеріальних цінностей (основних і оборотних фондів) в натурі, а також грошових коштів. [1]. Бухгалтерський словник тлумачить дане поняття дещо ширше: інвентаризація – спосіб перевірки відповідності фактичної наявності активів та фінансових зобов'язань даним бухгалтерського обліку. Інвентаризації підлягають: основні засоби; виробничі запаси; незавершене виробництво і напівфабрикати; незавершене капітальне будівництво і незавершені будівельно-

монтажні роботи; капітальні ремонти; витрати майбутніх періодів; тварини на вирощуванні та відгодівлі; готова продукція; товари і тара; грошові кошти; документи суворої звітності; кошти в розрахунках, дебіторська та кредиторська заборгованості. Інвентаризації також підлягають ті активи, що не належать даному підприємству (орендовані основні засоби, активи на відповідальному зберіганні або прийняті у переробку) [3]. Інвентаризацію, як важливий засіб контролю за збереженням майна розглядає автор Термінологічного словнику: облік і аудит Загородній А.Н.: інвентаризація – складання опису майна (інвентарю) підприємства, установи; періодична перевірка наявності товарно-

матеріальних та грошових цінностей, що перебувають на балансі підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення складського господарства і реальності даних обліку. Інвентаризація є важливим засобом контролю за зберіганням майна, дотриманням фінансово-платіжної дисципліни. Отримані результати інвентаризації порівнюють з даними бухгалтерського обліку [7]. Більш стислий варіант визначення "інвентаризація" надано у великому енциклопедичному словнику: інвентаризація це періодична перевірка наявності та стану матеріальних цінностей (основних і оборотних фондів) в натурі, а також грошових коштів [1]. Борисов А.Б у великому економічному словнику стверджує, що інвентаризація – це перевірка наявності зазначеного в балансі підприємства, організацій та установ майна, яка проводиться шляхом підрахунку, опису, виваження, взаємної звірки, оцінки і т.д. виявлених засобів, і порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку [2, с. 256].

Таким чином, проаналізувавши поняття "інвентаризація", ми виявили, що в основним завданням інвентаризації є періодична перевірка відповідності фактичних даних, про майно підприємства, обліковим.

Аналіз економічних словників та наукових періодичних видань показав недостатній рівень дослідження поняття "інвентаризація основних засобів", на відміну від "інвентаризації запасів", в економічних словниках набагато частіше зустрічається чітке визначення поняття "інвентаризація запасів" або ж "інвентаризація товарно-матеріальних цінностей", в той час, коли досить рідко можна зустріти визначення поняття саме "інвентаризації основних засобів".

Як вже було зазначено раніше інвентаризація основних засобів грає важливу роль в процесі проведення аудиту. Практикуючі аудиторі зауважують, що в питаннях обліку основних засобів на підприємстві спостерігається багато порушень а саме, до складу основних засобів відносять ті необоротні активи, які за обліковою політикою належать до інших необоротних матеріальних активів.

Об'єкти операційної оренди, що отримані від орендодавця, також включаються до складу основних

засобів. За такими об'єктами нараховується амортизація та відноситься до витрат підприємства. Все це викривлює показники фінансової звітності [10, с. 292].

Одним з недоліків аудиту в частині інвентаризації основних засобів є те, що часто аудиторі ухиляються від присутності при проведенні інвентаризації на підприємстві (або ж не отримують дозвіл від керівництва підприємства щодо присутності при проведенні інвентаризації), а для надання висновків використовують результати вже проведеної інвентаризації [9]. На нашу думку, дана ситуація є неприйнятною, оскільки досить часто на підприємстві безвідповідально ставляться до процесу інвентаризації, саме тому дані результатів інвентаризації можуть бути застарілими та недостовірними. А для достовірної оцінки наявності майна на підприємстві необхідно мати актуальні та своєчасні дані про реальний стан речей

Велика кількість помилок також спостерігається у формуванні первісної вартості основних засобів, витрати на транспортування, монтаж, налагодження відносять не до первісної вартості основних засобів, а до витрат звітного періоду, що порушує вимоги Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [12]. Дану хитрість підприємства зазвичай використовують для зниження бази оподаткування, а отже й загальної суми оподаткування прибутку підприємств, що в свою чергу створює викривлення показників звітності.

У результаті аудиту досить часто спостерігаються порушення щодо відображення в обліку руху основних засобів, коли підприємства вже після продажу об'єкту продовжують нараховувати амортизацію на об'єкт основних засобів. Усі ці порушення можуть бути встановлені під час інвентаризації. Отримання аудиторських доказів при інвентаризації дозволяє виявити аудитору суттєві викривлення даних з обліку наявності та відображення операцій з руху основних засобів на підприємстві, а таким чином і показників фінансової звітності, що оприлюднюється [10, с. 293]. Узагальнюючи вищенаведену інформацію, ми вважаємо доцільним систематизувати порушення, які можуть бути виявлені у результаті проведення інвентаризації основних засобів (рис. 1).

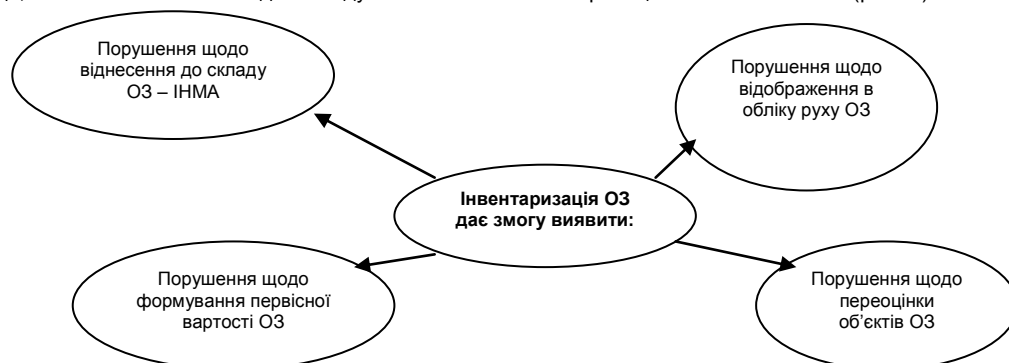


Рис. 1. Систематизація порушень, які дає змогу виявити інвентаризація основних засобів

Систематизація порушень, яка зображена на рис. 1 дає змогу оцінити усю важливість проведення інвентаризації основних засобів на ключових етапах процесу аудиту.

На заключному етапі проведення аудиту оформлюється аудиторський висновок, який може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним або аудитор може відмовитися від надання висновку в силу певних обставин. В даному висновку аудитор зазначає усі виявлені порушення та помилки, а також результати проведення інвентаризації. Зазвичай результати проведеної інвентаризації оформлюються інвентаризаційними описами, порівняльними відомостями, актами інвентаризації, тощо, що являють собою аудиторські докази. Результатами інвентаризації

можуть бути, як виявлення абсолютної ідентичності фактичних даних обліковим, або навпаки розбіжності, які проявляються у вигляді інвентаризаційних різниць: недостач або лишків. На нашу думку, результати проведеної в ході аудиту інвентаризації основних засобів, мають знаходити своє відображення у примітках до річної фінансової звітності, що дасть змогу в більшій мірі забезпечити потреби користувачів, та дозволить оцінити реальний стан речей, які мають місце на підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, дослідивши питання інвентаризації основних засобів, як важливого елементу процесу аудиту, можна зробити висновки, що проведення аудиту неможливе без здійснення

інвентаризації основних засобів на ключовій стадії процесу аудиту, що має забезпечуватись передусім присутністю аудитора при проведенні інвентаризації, з метою отримання своєчасних та достовірних даних про реальний стан об'єктів основних засобів.

У статті уточнено значення інвентаризації під час аудиту для оцінки стану й ефективності використання основних засобів. Узагальнено перелік типових порушень, що є основою для подальшого розвитку методики аудиту.

Список використаних літературних джерел:

1. Большой энциклопедический словарь [Електронний ресурс] – Мир словарей // – Режим доступу: http://mirslovari.com/content_bes/inventarizacija-23503.html

2. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь. / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.

3. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський словник / За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.

4. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

5. *Голощачов Н.А.* Словарь-справочник аудитора / Н.А. Голощачов. Под ред. В.И. Осипова – М.: "Экзамен", 1999. – 384 с.

6. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація: [монографія] / Н. І. Дорош – К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.

7. *Загородній А.Г.* Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Патрин. – Львів: "Центр Європи", 2002. – 671 с.

8. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 року зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Законодавство України // – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

9. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69

10. *Мултанівська Т.В.* Місце інвентаризації в аудиті

основних засобів на підприємстві / Т.В. Мултанівська, М.С. Горяєва, Ю.В. Васильєва. Научно-технічний збірник № 87 // – Харківський національний економічний університет. – С. 290-295

11. *Петрик О.А.* Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

12. Положення (стандарт) Бухгалтерського Обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] Бухгалтер 911 // – Режим доступу: <http://bukhalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>

13. *Савченко В.Я.* Аудит / [Електронний ресурс] / В.Я. Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко – К.: КНЕУ, 2003 – 268 с. // – Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/728/15>.

14. *Сушбов А.Е.* Бухгалтерский учет и аудит / А.Е. Сушбов, Б.Т. Жарылгасова – М.: КНОРУС, 2005. – 496 с.

15. *Уолл Н.* Экономика и бизнес. / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лацнз, Б. Мартин. – А-Я: Словарь-справочник / Пер. с англ. К.С. Ткаченко. – М.: ФИАР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.

16. Фінансово-економічний словник [Електронний ресурс] – Економічна Олайн Енциклопедія // Режим доступу: <http://fes.net.ua/?p=926>

17. *Чижевська Л.В.* Словник економічних термінів: економічна теорія, бухгалтерський облік / Л.В. Чижевська, Д.Л. Лозинський / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 160 с.

18. *Шеремет А.Д.* Аудит / [Електронний ресурс] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с. // Режим доступу: <http://be5.biz/ekonomika/asad/toc.htm>

КАФКА С.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту, Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу.

РЕКА О.О. – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 28.10.12 р.