

Т.А. Бутинець, д.е.н., проф.

Житомирський державний технологічний університет

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ВИЯВЛЕННЯ ТИПОВИХ ПОРУШЕНЬ В ОБЛІКУ

Досліджено сутність та механізм основних типових порушень з ведення бухгалтерського обліку основних засобів та їх наслідки для підприємства, проблеми документального оформлення господарських операцій з руху основних засобів. За результатами проведених автором аудиторських перевірок, для аудиторської практики, з метою підвищення ефективності проведення внутрішнього аудиту операцій з основними засобами, проведений аналіз типових порушень, зловживань та встановлено причини їх виникнення. Проведене автором дослідження, забезпечить коригування діючої методики аудиту в частині визначення пріоритетних об'єктів перевірки та встановлення порушень.

Ключові слова: внутрішній аудит; аудиторська перевірка; основні засоби; первинні документи; порушення; зловживання; матеріальна відповідальність; раптова інвентаризація.

Постановка проблеми. Діяльність сучасного підприємства пов'язана з постійним удосконаленням внутрішнього контролю за його діяльністю. Враховуючи фактор економічної кризи в Україні, не добросовісність контрагентів, які використовують дану ситуацію, втрату частини бізнесу (філій, дочірніх підприємств), надійних постачальників на окупованій території Криму, невиконання (зрив) договорів-поставок, змушує підприємства працювати в форс мажорних умовах виживання своєї господарської діяльності. Тому, першочерговими завданнями власників бізнесу є збереження майна, ефективне його використання, в тому числі, основних засобів, запобігання зловживанням, порушенням та халатному виконанню своїх посадових обов'язків працівниками підприємства (доки існує бізнес, тим більше в умовах економічної кризи, доки знайдуться особи, які «під шумок» використають скрутну ситуацію підприємства для власного збагачення). З іншого боку, дотримання чинного законодавства України та штрафні санкції щодо господарюючого суб'єкта у разі здійснення останнім порушень, ніхто не відміняв. Юридична практика свідчить, що під виглядом господарських

© Т.А. Бутинець, 2014

придбанням, будівництвом, ремонтом,

списанням, передачею в оренду основних засобів, скоєно багато порушень та економічних злочинів.

Метою дослідження є встановлення причин, дослідження механізму порушень з обліку основних засобів, їх наслідки, що сприятиме їх ідентифікації та дозволить аудиторам (контролерам) своєчасно виявляти та попереджувати їх у майбутньому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Під час написання статті вивчалися здобутки науковців, які досліджували проблеми контролю не лише з облікової, а й з правової точок зору: В.Г. Гетьмана, З.В. Гуцайлюка, Ф.Ф. Бутинця, Л.П. Кулаковської, В.П. Завгороднього, В.Ф. Палія, В.В. Сопка, Д.С. Сушка, В.С. Рудницького, А.О. Шевчука та інших.

Незважаючи на багатоаспектність проведених досліджень з даної тематики та не применшуючи значення праць видатних вчених, варто зазначити, що на сьогодні залишаються не вирішеними проблеми методики проведення внутрішнього аудиту, а саме в частині процедури виявлення аудитором порушень та їх ідентифікації під час перевірки ведення бухгалтерського обліку основних засобів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Внутрішній аудит – це одна з функцій управління, розроблена керівництвом система контрольних процедур з поточного та подальшого контролю бізнес-процесів, що здійснюється працівниками спеціалізованого структурного підрозділу компанії.

Наповненість функцій підрозділу внутрішнього аудиту конкретним змістом, залежить від запиту власників (управлінців) підприємства та стратегії діяльності підприємства. Наявність вчасної, достовірної інформації від внутрішніх аудиторів про стан та господарську діяльність підприємства – передумова успішного функціонування бізнесу. Внутрішні аудитори забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику», допомагають ідентифікувати й посилити слабкі сторони у системі управління економічного суб'єкта [10, с. 51].

У процесі аудиту досліджується велика кількість різних документів, кожна однорідна сукупність яких має свої особливості й потребує специфічних прийомів їх вивчення. Документи можуть підтверджувати, доводити або спростовувати певні події, виступати засобами відображення господарських операцій, приховування порушень, зловживань тощо [1, с. 263]. Будь-які перекручування інформації, що надаються для ухвалення управлінських рішень, призведуть до того або іншого ступеню їхньої помилковості.

Перекручування можуть бути випадковими або навмисними. В останньому випадку ці відомості називають дезінформацією [2, с. 332].

Аудиторська перевірка – складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над удосконаленням методики, для максимального скорочення часу перевірки великої кількості документів, не знижуючи її якість.

За результатами проведених автором аудиторських перевірок, для аудиторської практики, з метою підвищення ефективності проведення внутрішнього аудиту операцій з основними засобами, проведений аналіз типових порушень, зловживань та встановлено причини їх виникнення:

1. Відсутність документів, які характеризують технічний стан основних засобів

Під час надходження, придбання основних засобів, на підприємстві є обов'язковим заповнення акта приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма. № ОЗ-1). Інформація про наявність технічної документації з основних засобів заповнюється: в графі 12 – номер паспорта та в реквізиті акта «Додаток. Перелік технічної документації». Під час проведення внутрішнього аудиту складу об'єктів основних засобів аудиторі слід звернути увагу, чи заповнені вказані вище реквізити акту форми № ОЗ-1, чи наявна технічна документація (технічний паспорт, інструкція з експлуатації, гарантійний талон, супровідні документи тощо) на підприємстві та з'ясувати причини відсутності такої інформації у відповідальних осіб, які брали участь (члени комісії), складала та підписували такий документ.

Суть порушення може полягати в підміні основних засобів на інший, технологічно застарілий, зношений, меншої вартості об'єкт, що в подальшому призведе до не ефективності його використання, збільшення витрат на проведення ремонтів, передчасному списанні або ліквідації об'єкта.

Рекомендації: затвердження чіткого графіка документообороту на підприємстві, укладання договорів про повну матеріальну відповідальність з працівниками підприємства, контроль за виконанням посадових обов'язків, проведення раптових інвентаризацій із залученням до складу комісії спеціалістів з основних засобів.

2. Оприбуткування основних засобів за завищеною ціною їх придбання, включення зайвих витрат на транспортування та монтаж

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 [5, с. 3], первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Враховуючи норми положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», деякі витрати не містять конкретизації, а саме – *інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою*. Під час формування первісної вартості основних засобів, внутрішньому аудиту слід ретельно перевірити наявність документального підтвердження понесених витрат, проаналізувати по статтям витрат дебетовий оборот за рахунком 15 «Капітальні інвестиції», терміни та доцільність виконаних робіт пов'язаних з монтажем обладнання. Витрати за виконання будівельно-монтажних робіт, транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів, консультування тощо, перевіряються комплексно, через співставлення взаємопов'язаної інформації в різних первинних, облікових та не облікових документах підприємства. Наявність типових договорів про виконання робіт, актів про їх виконання та виписок банку про сплату грошових коштів постачальникам та підрядникам за такими договорами, не є остаточним фактом підтвердження виконання таких робіт або послуг, тому внутрішньому аудиту слід звернути увагу на сам процес організації, планування, виконання певних видів робіт або послуг, які завжди мають документальне підтвердження не бухгалтерськими документами (розпорядчими, технічними, технологічними, проектно-кошторисними тощо), опитати працівників (не лише обліковців), які брали участь у процесі монтажу, працюють з об'єктом або є матеріально відповідальними особами за об'єкт основного засобу.

Окремо, слід звернути увагу на суми, що сплачують постачальникам активів. Усім відомо, що сьогодні один і той же актив, можна придбати за різною ціною, тому якщо у посадової особи є фінансова зацікавленість щодо придбання, наприклад, виробничого інструменту або броньованих дверей, саме у підприємства «А», яке знаходиться в м. Одеса, а власник або уповноважене керівництво не зверне уваги, що саме такі, або схожі за функціональним призначенням основні засоби за нижчою ціною (без витрат на доставку або транспортування, відрядження, заробітну плату водія, експедитора, використаного палива тощо) можна придбати в місті знаходження підприємства–покупця, як результат маємо навмисне завищення ціни придбання. Хоча у вказаній вище ситуації не вбачається порушення чинного законодавства, все ж таки внутрішньому аудиторю обов'язково слід надати таку інформацію власнику підприємства для прийняття управлінських рішень. Крім того, під час перевірки внутрішній аудитор зобов'язаний впевнитися в правильності оформлення документів, які підтверджують ринкову (справедливу) вартість зарахованих в обліку об'єктів (висновки експертів, довідки підприємств–виробників, листи–пропозиції тощо) та перевірити відповідність періоду отримання таких документів з датою введення об'єкта в експлуатацію.

Суть порушень може полягати у включенні до первісної вартості основних зайвих засобів (не потрібних), не обґрунтовано завищених або не підтверджених документально, робіт, інформаційних послуг, їх затягування, які фактично можуть не виконуватися або не надаватися, проте грошові кошти за такі роботи (послуги) перераховані на рахунки інших суб'єктів господарювання.

Рекомендації: планування закупівель основних засобів, складання та оформлення розпорядчих, дозвільних документів (кожна стаття та сума витрат погоджується з керівником або уповноваженою особою), звітування за окремими етапами монтажу, установки, налагодження, випробування, запуску.

3. Відсутність ведення інвентарних карток аналітичного обліку основних засобів

Картка обліку основних засобів (типова форма № ОЗ-6), затверджена Наказом Міністерства Статистики України від 29.12.95 р. № 352, застосовується для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулюючих пристроїв, лабораторного обладнання, виробничого і господарського

інвентаря та інших об'єктів основних засобів. Інвентарна картка відкривається в бухгалтерії на кожен об'єкт та заповнюється на підставі акта прийняття– передачі основних засобів (типова форма № ОЗ-1), накладних, технічної та іншої супровідної документації. У картці наводиться коротка індивідуальна характеристика об'єкта. Записи в картку про роботи, проведені з добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації і капітального ремонту існуючого об'єкта вносяться на підставі акта прийняття–передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (типова форма № ОЗ-2). У короткій індивідуальній характеристиці об'єкта, який обліковується за даною інвентарною карткою, мають бути названі два-три найбільш важливі для нього якісні показники, що не дублюють показників супроводжуючої його технічної документації. Під час переміщення основних засобів всередині підприємства проводиться запис на зворотній стороні картки. У разі неможливості внести в дану інвентарну картку всі якісні та кількісні зміни характеристики об'єкта, що відбулися внаслідок його реконструкції чи модернізації, її доповнюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ (в ній робиться відмітка про відкриття нової картки).

Таким чином, інформація, яка наводиться в інвентарній картці є, свого роду, особовою справою (історією) про об'єкт основного засобу, а її відсутність або ведення з не дотриманням повноти занесення інформації про об'єкт ускладнює процес контролю за основним засобом. Окремим посадовим особам підприємства ведення такої картки не вигідно, тому що внести не правдиві записи про господарські операції з основними засобами вкрай важко, та зробити це непомітно майже неможливо. Досвідчені аудиторі знають, що провівши взаємну перевірку інвентарної картки та первинних бухгалтерських, розпорядчих документів з обліку основних засобів, вони скорочують час на саму перевірку.

Суть порушень може полягати у відображенні в бухгалтерському обліку окремих фіктивних (не правдивих) операцій пов'язаних з ремонтом, модернізацією, переміщенням, підміною основних засобів, що призведе до збільшення витрат підприємства.

Рекомендації: затвердження чіткого графіка документообороту на підприємстві, укладання договорів про повну матеріальну відповідальність, контроль головного бухгалтера за виконанням посадових обов'язків облікових працівників.

4. Не відображення на позабалансових рахунках вартості орендованих основних засобів, відсутність організованої матеріальної відповідальності за орендованими об'єктами

Передача основних засобів в оренду здійснюється за актом приймання–передачі в операційну оренду основних засобів (типова форма. № ОЗ-1). З дати оформлення та підписання цього акта починається обчислення строку договору оренди, якщо інше не встановлено договором. Під час повернення такого майна з оренди сторони договору оформлюють та підписують акт приймання–передачі з операційної оренди основних засобів.

Основні засоби, отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди, обліковуються в орендаря на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». При цьому отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду, згідно з п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда». Збільшення залишку рахунку 01 відбувається під час прийняття в оренду основних засобів, зменшення — під час їх повернення орендодавцю. Для аналітичного обліку орендованих основних засобів та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів, кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер. Цей номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, який забезпечує виключення ідентифікації нових об'єктів з тими, що вибули (наприклад, протягом строків зберігання документів). Орендовані об'єкти основних засобів можуть залишатися з інвентарним номером орендодавця, якщо в орендаря відсутні основні засоби за таким самим інвентарним номером.

Це теорія, так має бути, а що на практиці у більшості підприємств? Реальний контроль використання та зберігання орендованих основних засобів майже відсутній. Якщо ретельно вивчити, наприклад, Типовий договір індивідуально визначеного (нерухомого або іншого) майна, затверджений Наказом фонду державного майна в Україні № 1774 від 23.08.2000 р., зі змінами та доповненнями від 05.03.2013 р., то в ньому Орендар зобов'язується:

Забезпечувати збереження орендованого Майна, запобігати його пошкодженню і псуванню, тримати Майно в порядку,

передбаченому санітарними нормами та правилами пожежної безпеки, підтримувати орендоване Майно в належному стані, не гіршому, ніж на момент передачі його в оренду, з урахуванням нормального фізичного зносу, здійснювати заходи протипожежної безпеки [7, с. 4]. Таким чином, якщо в договорі оренди майна (основних засобів) передбачена відповідальність орендаря за таке майно, то на підприємстві є обов'язковим визначення матеріальної особи та закріплення за нею матеріальної відповідальності. Крім того, такий стан не контрольованості орендованого майна може призвести до зловживань з боку працівників підприємства: крадіжок, псуванню, підміні на подібний об'єкт, передачу майна в заставу тощо. Не укладення договорів про повну матеріальну відповідальність є однією з причин відхилення позову до суду про відшкодування суми завданих збитків.

Суть порушень полягає у навмисному приховуванні орендованого майна, без документального його переміщення, для подальших зловживань працівниками підприємства та неможливості проведення інвентаризації, перенесенні відповідальності на саме підприємство або його керівництво, що призводить до недостовірного формування облікової інформації, недостач та крадіжок.

Слід зауважити, що за участі в порушеннях облікових працівників, перевірка внутрішнього аудитора ускладнюється, оскільки працівники підприємства намагаються правильно скласти документи та приховати порушення безпосередньо створенням додаткових записів у облікових регістрах.

Рекомендації: затвердження чіткого графіку документообороту на підприємстві, укладання договорів про повну матеріальну відповідальність, контроль за виконанням посадових обов'язків, проведення раптових інвентаризацій із залученням до складу комісії спеціалістів з основних засобів.

Висновки. Першочерговими завданнями власників бізнесу є збереження майна, ефективне його використання, запобігання зловживанням, порушенням та халатному виконанню своїх посадових обов'язків працівниками підприємства. Проведений аналіз типових порушень з ведення бухгалтерського обліку основних засобів, рекомендації щодо їх запобігання у майбутньому, підвищать якість проведення перевірок, авторитет аудиторів (контролерів), забезпечить коригування діючої методики аудиту.

Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення методики аудиту.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006 – 512 с.
2. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.
3. *Задорожна О.В.* Основні порушення, що здійснюються в обліку необоротних активів / О.В. Задорожна, А.В. Даценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : intkonf.org/zadorozhna-ov-datsenko-av-osnovni-porushennya-scho-zdiysnyuyutsya-v-obliku-neoborotnih-aktiviv.
4. Наказ Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/2341/2467/2468/290889/>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://audit.lviv.ua/ua/33/normatyvni_dokumenty.html.
6. *Рудницький В.С.* Внутрішній аудит: методологія та організація : монографія / В.С. Рудницький. – Тернопіль: «Економічна думка», 2000. – 104 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://studentam.kiev.ua/content/view/643/71>.
7. Типовий договір індивідуально визначеного (нерухомого або іншого) майна, затверджений Наказом фонду державного майна в Україні № 1774 від 23.08.2000 р., зі змінами та доповненнями від 05.03.2013 р.
8. *Фролова Т.А.* Аудит : конспект лекцій / Т.А. Фролова. – Таганрог : ТТИ ЮФУ, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aup.ru/books/m201/4_1.htm.
9. *Шило В.П.* Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.А. Шепелюк ; за ред. д.е.н., проф. О.М. Брадул, д.е.н, проф. В.В. Сопко. – К. : Кондор–Видавництво, 2013. – 543.
10. Аудит : навч. посібник / Л.М. Янчева, З.О. Макеева, А.О. Баранова та ін. – К. : Знання, 2009. – 335 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та господарського контролю.

E-mail: but_ta@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 01.10.2014.