

**Радіонова Наталія Йосипівна**

кандидат економічних наук, доцент  
Київський національний університет технологій та дизайну

*E-mail: radionova\_n@ukr.net*

**Бунда Ольга Миколаївна**

кандидат економічних наук, доцент  
Київський національний університет технологій та дизайну

*E-mail: bundaolga@yahoo.com*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

У статті розглянуто сутність аудиту основних засобів та методологію його проведення.

Визначено мету, завдання, джерела інформації та основні методи, які використовуються при аудиті основних засобів. Зроблено порівняння підходів до формулювання завдань аудиторської перевірки основних засобів в міжнародній та вітчизняній практиці. Розроблено план, програму та робочі документи аудитора для аудиту основних засобів.

**Ключові слова:** основні засоби, амортизація, план аудиту основних засобів, програма аудиту основних засобів, робочі документи аудитора.

**Постановка проблеми.** Дослідження проблем обліку основних засобів в умовах економічної кризи набувають особливої уваги, що в основному впливає на процес аудиту, особливості його здійснення та формування підсумків, так як роль основних засобів дуже важлива для кожного підприємства, а їх аудит є значним етапом перевірки звітності підприємства.

**Постановка завдання.** Основною метою даного дослідження є удосконалення методичних підходів до проведення аудиту основних засобів. Головними завданнями статті є узагальнити і розвинути мету, завдання та об'єкти аудиту амортизації основних засобів, розробити план, програму аудиту та робочі документи аудитора щодо аудиту основних засобів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ і методичних підходів аудиту основних засобів внесли такі провідні вчені, як А. П. Макаренко, Л. С. Гречана [3], М.Ф. Огійчук [4], Н.С. Тимощук [5], К.О. Утенкова [7], Г. М. Чепелюк [8] та інші вчені.

Але в роботах вищевказаних науковців не достатньо приділено увагу розробкам робочих документів аудитора з аудиту обліку основних засобів.

### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

Аудит основних засобів відіграє важливу роль у загальному аудиті суб'єкта господарювання. Використання науково обґрунтованої методики здійснення аудиту є

об'єктивним процесом, оскільки сприяє достовірності відображення інформації про основні засоби. Перед початком проведення аудиту основних засобів необхідно сформулювати мету перевірки. Вітчизняні вчені досліджували мету аудиту основних засобів, їх погляди з цього питання представлені у табл. 1.

Таблиця 1. Мета аудиту основних засобів [5]

№	Вчені	Мета аудиту основних засобів
1	2	3
1	Бутинець Ф.Ф. [3, с.386]	Встановлення: достовірності первинних даних відносно руху необоротних активів; повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку необоротних активів та його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірності відображення стану необоротних активів у звітності господарюючого суб'єкта; відповідності методики обліку та оподаткування операцій з необоротними активами чинному законодавству.
2	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [4, с.319]	Об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам. Підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності: початкової вартості основних засобів; сум нарахованої амортизації; операцій, пов'язаних із рухом основних засобів у періоді, що перевіряється.
3	Утенкова К.О. [9, с.112]	Мета аудиту полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Отже, узагальнюючі інформацію табл. 1 можна сформулювати, що метою аудиту основних засобів є підтвердження інформації щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку основних засобів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» і Податкового кодексу України.

До основних завдань аудиту основних засобів відносять:

- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;
- перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами [3].

В економічній літературі значної уваги приділяють перспективам вдосконалення аудиту основних засобів використовуючи зарубіжний досвід аудиту, так як аудитор керується не тільки нормативно – правовою базою України, але й використовує міжнародні стандарти аудиту в якості національних.

Правомірним буде питання схожості підходів щодо завдань аудиту основних засобів у зарубіжній і вітчизняній практиці (табл.2).

Таблиця 2. Порівняння завдань аудиторської перевірки основних засобів на міжнародному та вітчизняному просторі [7]

№ п/п	Завдання аудиту основних засобів	
	Зарубіжний досвід	Вітчизняний досвід
1	Перевірка належності основних засобів, записаних на рахунках компанії або ці засоби орендовані нею	Перевірка відображення основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку
2	Перевірка правильності відображення первісної вартості основних засобів	Перевірка правильності відображення первісної вартості основних засобів у формах звітності підприємства
3	Перевірка правильного застосування методів амортизації по всім групам основних засобів	Перевірка правильності розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції
4	Правильність віднесення засобів до основних	Правильність віднесення до основних засобів, що знаходяться на балансі підприємства
5	Перевірка правильності обліку основних засобів після їх покупки	Встановлення правильності своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття
6	Перевірка правильності визначення вартості майна, яке передано під заставу, в якості додаткового забезпечення	Перевірка наявності на підприємстві «експертної оцінки» вартості майна, яке передано під заставу, в якості додаткового забезпечення

Дані таблиці 2 свідчать про те, що підходи до цього питання мають як спільні риси, так і розбіжності.

Щодо предметної області аудиту операцій з основними засобами, то Ф.Ф. Бутинець вважає, що предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням

основних засобів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами [3].

Кулаковська Л.П. та Піча Ю.В. висказують думку, що предмет аудиторського дослідження охоплює всю інформацію, що стосується основних засобів, враховуючи і ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку і фінансової звітності (оперативний облік, оперативна звітність про використання основних засобів, аналіз, пояснення персоналу) [4].

Основні джерела інформації для аудиту основних засобів представлено на рис. 1.

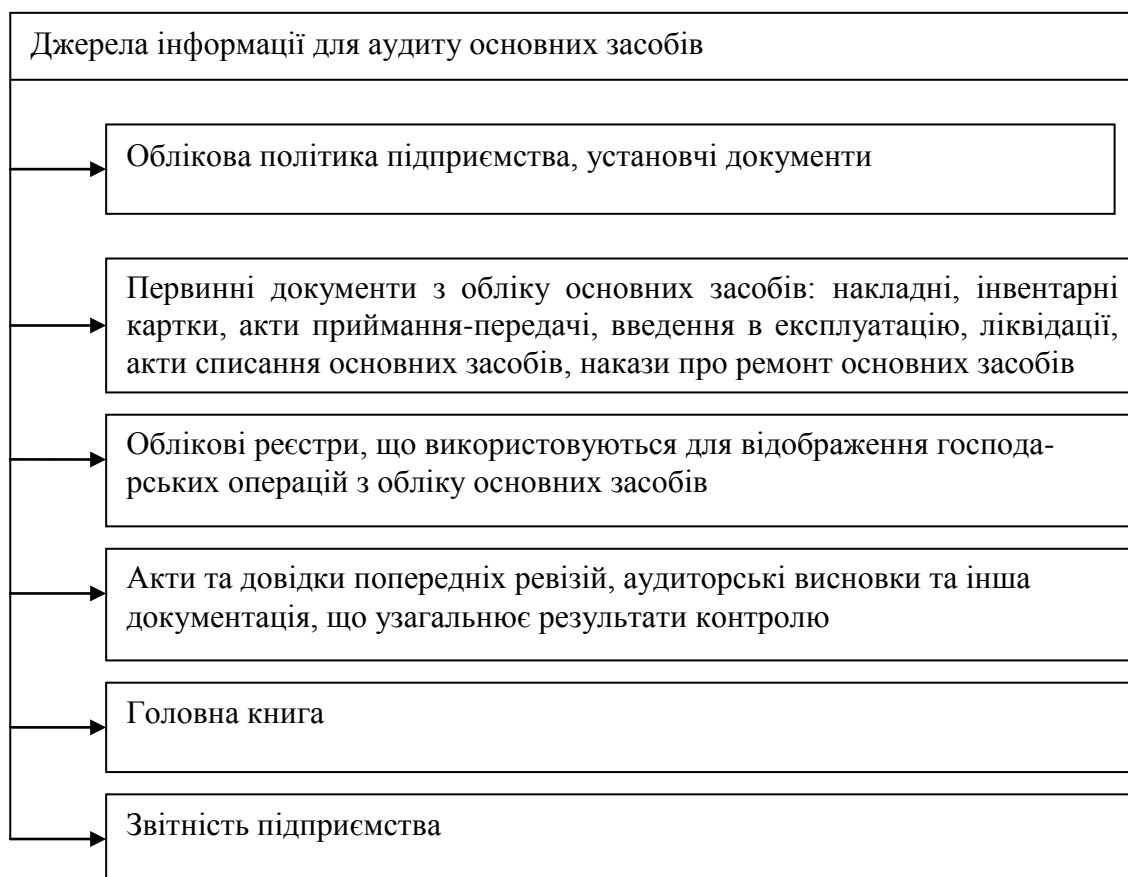


Рис .1. Основні джерела інформації для аудиту основних засобів (удосконалено авторами)

До об'єктів аудиту основних засобів відносять: групи основних засобів; їх первинну і залишкову вартість; правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям основних засобів; стан оперативного, інвентарного, аналітичного і синтетичного обліку; амортизацію та індексацію основних засобів; операції з капітального ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції основних засобів; інформацію про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановах правоохоронних органів [4].

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є інвентаризація, контрольні обміри, логічна перевірка, повторне виконання, запити.

Методика проведення аудиту основних засобів повинна відповідати певним етапам аудиторської перевірки.

Документом організаційно-методологічного характеру є план аудиту основних засобів, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності та відповідальних виконавців (табл. 3).

Таблиця 3. План аудиту основних засобів

Організація, що перевіряється \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець
1	2	3	4
1	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства. З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку основних засобів та формами уніфікованої документації	3.04.15	Танько О. П.
2	Перевірка правильності оцінки та відображення основних засобів	4.04.15	Танько О. П.
3	Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів	5.04.15- 7.04.15	Танько О. П.
4	Аудит правильності відображення операцій з переміщення основних засобів	8.04.15	Танько О. П.
5	З'ясування правильності нарахування амортизації основних засобів згідно встановлених норм	9.04.15	Танько О. П.
6	Перевірка правильності відображення й оформлення операцій з проведення ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	10.04.15- 11.04.15	Танько О. П.
7	Аудит матеріалів переоцінки (індексації) основних засобів та їх відображення в обліку	12.04.15- 14.04.15	Танько О. П.
8	Перевірка правильності обліку орендованих основних засобів	15.04.15	Танько О. П.
9	Аудит правильності відображення вибуття основних засобів	16.04.15- 17.04.15	Танько О. П.
10	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність по збереженню основних засобів та створення постійно діючої комісії по їх списанню	18.04.15	Танько О. П.
11	Аудит відповідності даних обліку основних засобів з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	19.04.15- 20.04.15	Танько О. П.

На підставі загального плану аудиту аудитор розробляє та документально оформлює аудиторську програму, яка деталізує пункти плану та є детальною інструкцією для виконавців.

Таблиця 4. Програма аудиту основних засобів

Період аудиту \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства. З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку основних засобів та формами уніфікованої документації	3.04.15	Танько О. П.	Облікова політика, графік документо-обігу щодо обліку основних засобів та інші	Порушень не встановлено
2	Перевірка правильності оцінки та відображення основних засобів	4.04.15	Танько О. П.	Договори, інвентарні картки обліку основних засобів, акти приймання-передачі, накладні, оборотно-сальдова відомість по рах 10	Вибіркова перевірка первинними документами
3	Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів	5.04.15-7.04.15	Танько О. П.	Акти приймання-передачі, накладні, оборотно-сальдова відомість по рах 10	Вибіркова перевірка первинними документами

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5	6
4	Аудит правильності відображення операцій переміщення основних засобів 3	8.04.15	Танько О. П.	Розділ 1 журналу 4, відомість 4.1, журнал 5, 5а, оборотно-	Дані журналів-ордерів підтверджені первинними документами,
				сальдова відомість по рах. 10	підсумки перенесені до фінансової звітності правильно
5	З'ясування правильності нарахування амортизації основних засобів згідно встановлених норм	9.04.15	Танько О. П.	Оборотно-сальдова відомість по рах. 13, відомість нарахування амортизації	Приділити увагу на правильність розподілення основних засобів для нарах. амортизації за групами
6	Перевірка правильності відображення й оформлення операцій з проведення ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	10.04.15-11.04.15	Танько О. П.	Інвентарна картка обліку, акт приймання-передачі відремонтованих основних засобів, договори, акт виконаних робіт	Окремо перевірити ремонт власними силами та сторонніми організаціями
7	Аудит матеріалів переоцінки (індексації) основних засобів та їх відображення в обліку	12.04.15-14.04.15	Танько О. П.	Оборотно-сальдова відомість по рах. 10, акт переоцінки	В досліджуваному періоді не проводилось
8	Перевірка правильності обліку орендованих основних засобів	15.04.15	Танько О. П.	Договори оренди, відомість орендованих основних засобів	В досліджуваному періоді не встановлено

1	2	3	4	5	6
9	Аудит правильності відображення вибуття основних засобів	16.04.15-17.04.15	Танько О. П.	Наказ, акт списання, картка обліку руху основних засобів	Перевірити правильність списання повністю амортизованих основних засобів
10	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність за основні засоби та створення постійно діючої комісії по їх списанню	18.04.15	Танько О. П.	Договори, акти інвентаризації, акти списання, накази	Перевірити своєчасність оформлення, наявність печаток та підписів
11	Аудит відповідності даних обліку основних засобів між бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	19.04.15	Танько О. П.	Баланс, звіт про власний капітал, оборотно-сальдова відомість по рах 10, 13	Порушень не встановлено
12	Узагальнення результатів аудиту	20.04.15	Танько О. П.	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Ознайомлення керівництва з результатами перевірки

Важливим завданням є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів у клієнта.

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю основних засобів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора, зовнішній аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик перевірки. Нижче представлено зразок тесту внутрішнього контролю основних засобів (табл. 5).

Таблиця 5. Тест системи обліку основних засобів підприємства.

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи проведена класифікація основних засобів згідно з планом рахунків?				
2	Чи зараховуються за первісною вартістю придбані (споруджені) основні засоби?				



Продовження табл. 5

1	2	3	4	5	6
3	Чи збільшується первісна вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних із їх поліпшенням?				
4	Чи проводиться переоцінка основних засобів, якщо остаточна вартість об'єкта більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу?				
5	Справедлива вартість визначається на основі: — експертної оцінки; — результатів роботи внутрішньої комісії під-ва; — висновків бухгалтерії; — інших джерел				
6	Інформація про зміни первісної вартості та суми зносу заноситься у реєстри аналітичного обліку на основі: — відомості переоцінки; — висновку експерта; — бухгалтерських довідок; — інших документів				
7	Чи підлягають обов'язковій переоцінці повністю спрацьовані основні засоби та нематеріальні активи, які використовуються у господарській діяльності підприємства?				
8	Справедлива вартість переоцінених основних засобів та нематеріальних активів підтверджується: — експертною оцінкою; — прайс-листами; — довідками, рахунками заводу-виробника;* — іншими документами?				
10	Чи ведеться облік основних засобів із застосуванням типових форм первинних документів?				
11	Чи нараховується амортизація впродовж усього терміну використання об'єкта?				
12	За яким методом нараховується амортизація основних засобів: а) прямолінійним; б) зменшення залишкової вартості; в) прискореного зменшення; г) кумулятивним; г) виробничим; д) за нормами податкового законодавства?				Виписка з наказу про облікову політику
13	При застосуванні норм і методів податкового законодавства щодо нарахування амортизації чи проводиться окремо розрахунок для потреб фінансового обліку?				

1	2	3	4	5	6
14	Чи змінювався протягом звітного періоду метод нарахування амортизації?				
15	Ким приймається рішення про ліквідацію, продаж основних засобів: - керівником; - технічною комісією; - іншою особою?				
16	Чи проводиться інвентаризація основних засобів, згідно з П(с)БО 7?				

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Ознайомився \_\_\_\_\_

Для отримання та фіксування аудиторських доказів розроблено робочі документи для аудиту основних засобів (таблиця 6-8).

Таблиця 6. Робочий документ аудитора з перевірки правильності відображення в обліку операцій з основними засобами

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

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Таблиця 7. Робочий документ аудитора з перевірки правильності нарахування зносу основних засобів

№ з/п	Період (місяць, рік)	Основний засіб	Відображено в обліку			Рекомендовано аудитором			Примітки
			Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	
1	2		3	4	5	6	7	8	9

Таблиця 8. Робочий документ аудитора щодо фіксації помилок і порушень, виявлених при аудиті основних засобів

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№ з/п	Дата	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Практика показує, що найтипівішими помилками, які можна встановити при аудиті основних засобів є:

- неправильно оцінена балансова вартість основних засобів;
- несвоєчасне оприбуткування основних засобів, що надійшли;
- відсутність оформлених документів щодо матеріально-відповідальних осіб;
- відсутність інвентарних номерів на основних засобах;
- помилки у нарахуванні амортизації основних засобів (неправильно застосовані ставки амортивдрахувань, нарахування амортизації на основні засоби, які знаходяться на капітальному ремонті та інше).

#### **Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. №3125-ХІІ, із наступними змінами.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : пер. з англ. / [О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик та ін.].-2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ Ф.Ф.Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
4. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
5. Макаренко А. П., Гречана Л. С. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/175.pdf>
6. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов./ М.Ф.Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2012. – 664с.
7. Тимошук Н.С. Перспективи вдосконалення аудиту основних засобів на шляху інтеграції до зарубіжного досвіду/Економічні науки/7. Облік і аудит. [Електронний ресурс] / Режим доступу:[http://www.rusnauka.com/17\\_APSN\\_2009/Economics/47983.doc.htm](http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47983.doc.htm)
8. Типові проблеми відображення в обліку та звітності основних засобів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo\\_2\\_1\\_11\\_osnzasobi.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_1_11_osnzasobi.html).
9. Чепелюк Г. М. Організаційно-методологічні аспекти внутрішнього контролю використання основних засобів підприємств і організацій/Г. М. Чепелюк //Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки.-№10.-2013.- [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2414>.