

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА
В СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ

INTERNAL AUDIT OF FIXED ASSETS IN MODERN ECONOMIC CONDITIONS

УДК 657.6

<https://doi.org/10.32843/bses.49-28>**Бабич Л.М.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку
і аудитуНаціональний транспортний
університет**Карлова І.О.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку
і аудитуНаціональний транспортний
університет**Наконечна С.А.**старший викладач кафедри фінансів,
обліку і аудитуНаціональний транспортний
університет**Babich Lyudmila**

Kyiv National Transport University

Karlova Irina

Kyiv National Transport University

Nakonechna Svitlana

Kyiv National Transport University

У статті узагальнено теоретичні засади проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємстві в сучасних економічних умовах, зокрема зосереджено увагу на його сутності та методології організації. Розглянуто питання організації їх аналітичного обліку за даними первинної документації. Згідно з даними окремого підприємства ТОВ «Н-ТРАНС» проведено узагальнене оцінювання стану та руху основних засобів за останні роки, досліджено особливості проведення в цей період внутрішнього аудиту. Запропоновано заходи щодо підвищення ефективності проведення внутрішнього аудиту операцій з основними засобами. Розроблено напрями вдосконалення використання внутрішнього аудиту в обліковій політиці стосовно основних засобів підприємства. Обґрунтовано застосування інформаційних технологій у внутрішньому аудиті основних засобів на підприємстві, які здатні аналізувати облікові дані не тільки у вигляді бухгалтерських проводок, але й у вигляді хронологічних записів систем оперативного обліку та будь-яких таблиць, які містять економічні дані.

Ключові слова: аналіз, внутрішній аудит, облік, основні засоби, перевірка, підприємство.

В статье обобщены теоретические основы проведения внутреннего аудита

основных средств на предприятии в современных экономических условиях, в частности сосредоточено внимание на его сущности и методологии организации. Рассмотрены вопросы организации их аналитического учета по данным первичной документации. Согласно с данными отдельного предприятия ООО «Н-ТРАНС» проведено обобщенное оценивание состояния и движения основных средств за последние годы, исследованы особенности проведения в этот период внутреннего аудита. Предложены меры по повышению эффективности проведения внутреннего аудита операций с основными средствами. Разработаны направления совершенствования использования внутреннего аудита в учетной политике касательно основных средств предприятия. Обосновано применение информационных технологий во внутреннем аудите основных средств на предприятии, которые способны анализировать учетные данные не только в виде бухгалтерских проводок, но и в виде хронологических записей систем оперативного учета и любых таблиц, содержащих экономические данные.

Ключевые слова: анализ, внутренний аудит, учет, основные средства, проверка, предприятие.

The article summarizes the theoretical foundations for conducting internal audit of fixed assets in an enterprise in the current economic conditions, in particular focusing on its nature and methodology of the organization. The questions of organization of their analytical accounting on the data of primary documentation are considered. According to the data of a separate enterprise of "N-TRANS" LLC, a general assessment was made regarding the condition and movement of fixed assets in recent years and the peculiarities of conducting an internal audit during this period. The plan (strategy) of carrying out internal audit of the enterprise with the isolation of sequence of stages and information on implementation of the corresponding actions is improved in comparison with the existing one in the literature. The procedure of application of separate documents of primary accounting of fixed assets in the process of determining their cost value in the context of changes in their wear, repair, updating, disposal within a certain period is explained. Suggestions are made regarding the list of issues that should be reflected in the audit report when performing internal audit of fixed assets of the enterprise. An oriented list of analytical measures and procedures is proposed, the implementation of which will provide the auditor with the necessary information on the reliability of the presentation of data on the movement of fixed assets in the analytical and synthetic accounting documents and in the financial statements of the enterprise. The information on the main mistakes and violations that can be made in the process of accounting for fixed assets at the enterprise. Directions for improving the use of internal audit in accounting policies for fixed assets of the enterprise are developed. The use of information technologies in internal audit of fixed assets at the enterprise is justified, which is capable of analyzing accounting data not only in the form of accounting entries but also in the form of chronological records of operational accounting systems and any tables containing economic information.

Key words: analysis, internal audit, accounting, fixed assets, verification, enterprise.

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах, коли діяльність підприємств супроводжується різноманітними ризиками, а зовнішній фінансовий контроль не задовольняє потреби власників та керівників підприємств щодо отримання інформації про реальний стан функціонування підприємства й напрями поліпшення, об'єктивно виникає потреба налагодити інші, більш дієві види фінансового контролю, одним з яких сьогодні вважається внутрішній аудит.

Це вказує на необхідність поглибленого вивчення теоретичних основ та практики внутрішнього аудиту для вітчизняних підприємств за різними аспектами проведення обліку та складання фінансової звітності, зокрема, стосовно комплексу питань внутрішнього аудиту основних засобів як важливої та невід'ємної складової частини активів кожного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню різних аспектів обліку та аудиту основних засобів у сучасних економічних умовах

приділяли значну увагу, зокрема, такі вчені, як Т.А. Бутинець [1], І.В. Кононова [2], В.О. Лесняк [3], В.О. Малахов [4], О.П. Пархоменко [5], Т.О. Петухова [6], Ю.С. Примуш [7], В.В. Томчук [8], Л.В. Шкуліпа [9]. Однак варто зазначити, що, незважаючи на багатоаспектність проведених досліджень з цієї тематики, сьогодні потребують подальшого вирішення, зокрема, питання методики проведення внутрішнього аудиту основних засобів, особливо щодо процедури виявлення аудитором під час перевірки суттєвих порушень та їх ідентифікації під час ведення бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Мета статті полягає в узагальненні теоретичних положень чинної практики внутрішнього аудиту основних засобів та розробленні пропозицій щодо напрямів подальшого вдосконалення його проведення на вітчизняних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній аудит у сучасних умовах постає на підприємстві невід'ємною частиною якісного корпоративного управління, отже, одним з основних заходів контролю на підприємстві. Водночас погляди різних науковців та практиків на визначення сутності внутрішнього аудиту є неоднозначними й суперечливими. Головним орієнтиром щодо визначення економічного змісту цієї категорії мають слугувати Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors), де зазначено, що під внутрішнім аудитом слід розуміти діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації [10]. На нашу думку, це визначення охоплює основні суттєві аспекти, пов'язані з виконанням професійних завдань внутрішніх аудиторів в умовах сучасних вимог нинішнього етапу економічного розвитку вітчизняних підприємств.

В аудиті використовуються різні процедури, а саме перевірка, спостереження, обчислення, аналітичні процедури. При цьому аудиторська перевірка проводиться за бажанням керівника підприємства або відповідного державного органу, який вважає за потрібне провести таку перевірку. Ця процедура виконується аудитором або аудиторськими фірмами, які діють на основі Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародних стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та інших нормативно-правових актів, які стосуються конкретного виду аудиторських перевірок [11; 12]. Зокрема, аудиторська перевірка основних засобів дає можливість об'єктивно оцінити їх стан, ефективність використання, правильність документального оформлення операцій стосовно надходження, пере-

міщення, ліквідації, списання. Загалом завдяки проведенню такої аудиторської процедури встановлюються наявність, збереження, утримання та використання основних засобів, тобто доказ їх фактичного існування.

Спостереження, зокрема, є наглядом за процесом або процедурою, що виконують інші особи (наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації або навіть за вжиттям заходів внутрішнього контролю).

Дослідження об'єктів внутрішнього аудиту здійснюється за допомогою загальнонаукових методів та спеціальних прийомів. Під час проведення аудиту основних засобів використовується такий прийом, як запит, що є пошуком фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Загалом аналітичні процедури є оцінкою фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними.

Не можна не зазначити, що трактування основних засобів як базису необоротних матеріальних активів підприємства та їх класифікація надаються Податковим кодексом України, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Міжнародним стандартом обліку основних засобів 16 «Основні засоби» [9; 13]. При цьому окремо виділяються такі їх характеристики, як вартісна (вартість об'єкта перевищує 6 000 грн.); мета використання (для використання в господарській діяльності); строк корисного використання (більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року) [14].

З урахуванням основних характеристик та важливих особливостей здійснюється внутрішній аудит основних засобів, який спрямовується на вирішення завдань, переважно пов'язаних з:

- правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (ліквідації) основних засобів;
- перевіркою організації відповідного зберігання, охорони, попередження псування тощо;
- формуванням первісної вартості основних засобів за складовими частинами;
- дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку;
- доцільністю застосування методів амортизації;
- дотриманням встановлених підприємством норм нарахування амортизації;
- виявленням неліквідних або непридатних у подальшому використанні основних засобів;
- перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності;
- проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів;

– розробленням рекомендацій стосовно підвищення ефективності управління основними засобами тощо.

Джерелами найбільш повної інформації для здійснення аудиту основних засобів слід вважати нормативні документи, що регламентують вимоги до обліку основних засобів; наказ про облікову політику підприємства; розпорядчі документи керівника підприємства стосовно руху основних засобів; установчі документи (статут, засновницький договір); первинні документи з обліку основних засобів; реєстри синтетичного й аналітичного обліку по рахунках 10 «Основні засоби», 13 «Знос необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 46 «Неоплачений капітал», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 74 «Інші доходи», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності»; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки,

дані внутрішнього контролю, а також іншу документацію, що узагальнює результати контролю; контракти, угоди про оренду, страхові поліси, кошториси, плани ремонтів основних засобів; фінансову та статистичну звітність; відповіді на запити аудитора, дані первинних документів тощо [15; 16]. Так, згідно з методологією обліку основних засобів, їх первинний облік щодо наявності та руху забезпечується за типовими формами документів, характеристика яких наведена в табл. 1.

Загалом план аудиторської перевірки – це аудиторський документ, який має вигляд таблиці й містить перелік аудиторських процедур, що мають бути проведені під час внутрішнього аудиту на основі оцінювання системи внутрішнього контролю за допомогою анкетування й опитування співробітників підприємства.

Внутрішній аудит має здійснюватися спеціальним структурним підрозділом підприємства або його штатними працівниками, які безпосередньо підпорядковані керівництву цього підприємства.

Таблиця 1

Первинні документи з обліку основних засобів

Форма документа	Назва документа	Примітки
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька лише в тому разі, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією й тією ж особою.
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів основних засобів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкта. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів.
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання перший примірник передається бухгалтерії, де на його підставі здійснюється запис до інвентарного списку основних засобів.
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Складається у двох примірниках, його підписують члени комісії, затверджує керівник підприємства або уповноважена на це особа.
ОЗ-5	Акт на установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Складається під час встановлення, запуску й демонтажу будівельної машини, взятої напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки.
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акта на списання основних засобів для обліку окремих об'єктів основних засобів; для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії.
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії.
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними записам в інвентарних картках обліку основних засобів.
ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16	Розрахунок амортизації основних засобів	Використовується під час нарахування зносу основних засобів.

Джерело: узагальнено авторами

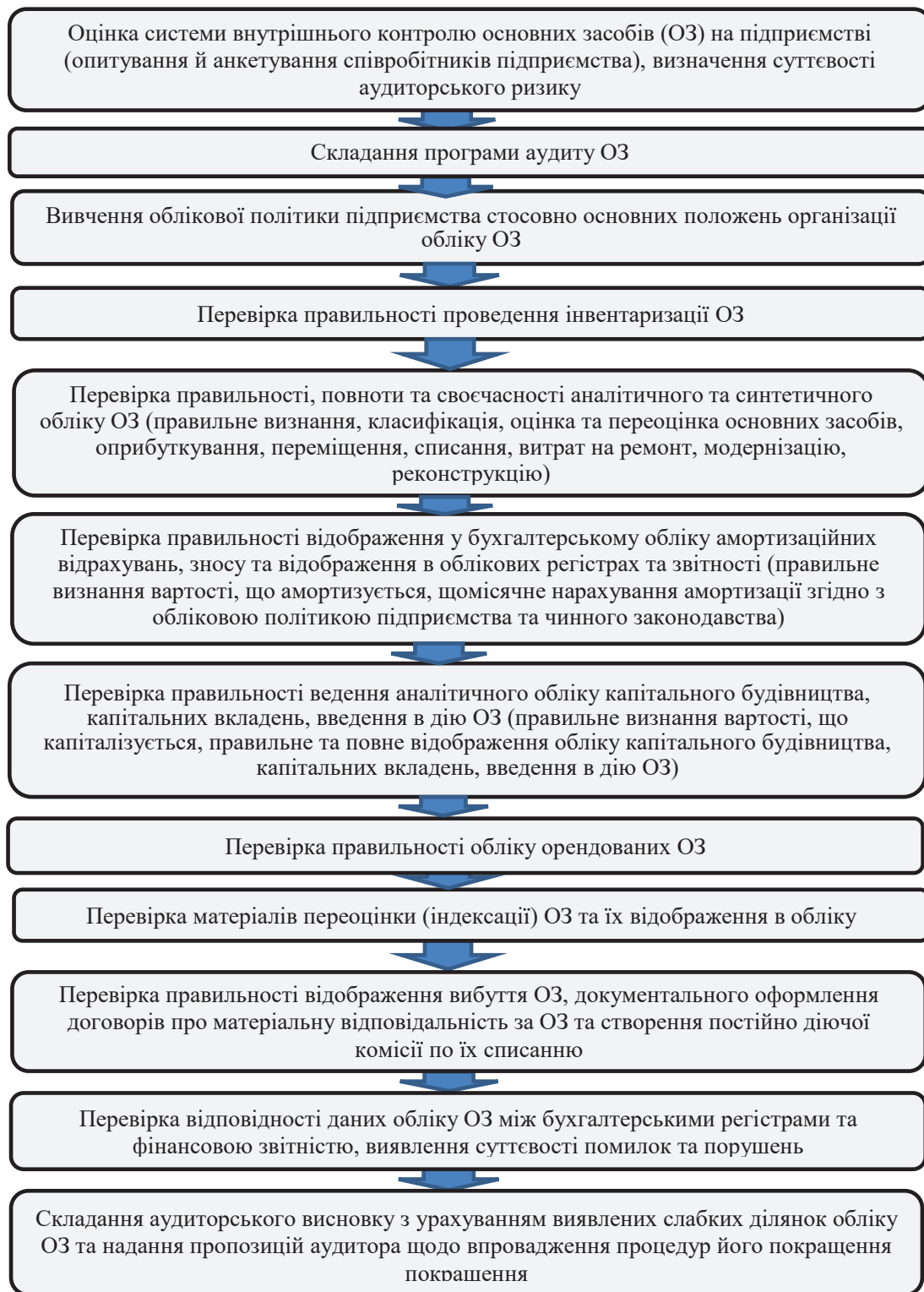


Рис. 1. План (стратегія) послідовності проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів

Джерело: вдосконалено авторами на основі [9]

Аудиторську перевірку основних засобів слід планувати та здійснювати в такому порядку, щоби врахувати в повному обсязі всі аспекти здійснення господарських операцій стосовно основних засобів в умовах специфіки діяльності підприємства,

а саме класифікації, оцінки та переоцінки їх вартості, оприбуткування, нарахування амортизації, обґрунтування витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію, списання тощо, що найбільшою мірою дасть змогу уникати помилок, а водночас

запобігати штрафним санкціям за порушення встановлених законодавством норм та рекомендацій з обліку основних засобів.

Наступний етап внутрішнього аудиту – це програма аудиту, яка є докладною інструкцією щодо послідовності виконання аудитором перевірки обліку основних засобів на підприємстві. Саме на підставі програми в подальшому розробляються робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, й формуються відповідні висновки про виявлені відхилення, неточності та порушення, зокрема, щодо відповідності даних обліку основних засобів бухгалтерським регістрам та фінансовій звітності.

Важливою складовою частиною в системі планових заходів з послідовності проведення внутрішнього аудиту основних засобів є дослідження складових частин облікової політики підприємства, зокрема, в контексті створення дієвої організації обліку на підприємстві від визначення наявності інформації про забезпечення бухгалтерії відповідними чинними нормативними документами, що його регламентують, а також типовими первинними документами, регістрами синтетичного й аналітичного обліку, формами фінансової звітності. Ця інформація є надто важливою для аудитора, адже відразу створюється можливість формування загального уявлення про організацію обліку основних засобів на тому чи іншому підприємстві.

Далі перевіряється правильність проведення інвентаризації основних засобів, а саме дотримання термінів інвентаризації, порядок оформлення інвентаризаційних описів, протоколів засідань інвентаризаційних комісій, відображення в обліку результатів проведеної інвентаризації. Під час проведення інвентаризації аудитор перевіряє не тільки наявність та збереження основних засобів, їх склад та структуру по підрозділах підприємства, але й правильність визначення інвентарного об'єкта щодо його віднесення до відповідної групи основних засобів. Також необхідно звернути увагу на перевірку можливого помилкового включення до складу основних засобів тих об'єктів, термін служби яких становить менше 12 місяців. Водночас серед важливих чинників, які обумовлюють особливості проведення аудиту основних засобів підприємства, можна назвати їх характеристику стосовно джерел надходження основних засобів, що обумовлює склад тих елементів, які формують первісну вартість, а також вибір методу нарахування амортизації та вартісну в контексті подальшого руху оцінку.

Відповідно до даних первинного обліку на кожний об'єкт основних засобів оформляється картковий документ. Так, прийняття окремого об'єкта оформляють актом (накладною), який складається прийнятною комісією, що призначається розпо-

рядженням (наказом) керівника підприємства в одному примірнику на кожний об'єкт. Загальний акт, відповідно до якого оформляється приймання кількох об'єктів основних засобів, складають лише під час обліку господарського інвентаря, інструмента, обладнання, якщо ці об'єкти однотипні й мають однакову вартість, а також прийняті в одному календарному місяці. Акт (накладну) після його оформлення разом з технічною документацією щодо об'єкта основних засобів передають до бухгалтерії, його підписує головний бухгалтер, затверджує керівник підприємства, а також уповноважені на це особи. Склад комісії, що складає акт, визначається наказом про облікову політику підприємства.

На підставі «Акта (накладної) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № ОЗ-1) на кожний об'єкт заповнюють в одному примірнику інвентарну картку (форма № ОЗ-6), яка ведеться безпосередньо в бухгалтерії. В разі групового обліку картку заповнюють позиційними записами окремих об'єктів основних засобів.

На підставі інвентарних карток заповнюють окремі регістри бухгалтерського обліку, дані яких сумарно звіряють з регістрами синтетичного бухгалтерського обліку. Зокрема, для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах під час ручного оброблення облікової документації застосовується «Картка обліку руху основних засобів» (форма № ОЗ-8), вона ж заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів та звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. На основі підсумкових даних цих карток заповнюються звітні форми з руху основних засобів, а типова форма № ОЗ-8 заповнюється на підставі таких форм, як ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»; ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту».

Наприклад, такі типові форми, як № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» та № ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів», використовуються під час складання акта про списання об'єктів основних засобів внаслідок їх старіння чи зносу. Такий документ оформляється у двох примірниках, затверджується керівником підприємства та передається до бухгалтерії, де на його підставі здійснюють запис до форми ОЗ-9 та вилучають картку форми ОЗ-6, що в подальшому відображається у відомості форми ОЗ-7.

Під час перевірки операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів, встановлюються причини їх вибуття (продаж, списання у разі недостачі, у зв'язку з моральним і фізичним зносом), перевіряються правильність списання первісної вартості об'єктів, суми накопиченої амортизації, порядок

формування та відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів.

Форма ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» використовується під час встановлення, запуску та демонтажу будівельної машини, взятої в оренду; підписується представником машино-прокатної бази та механіком будівельної машини, а картка форми ОЗ-6 на орендовані основні засоби не складається. Для аналітичного обліку таких засобів використовується копія інвентарної картки орендодавця, яку підприємство-орендар має отримати разом з орендованими основними засобами. Згідно з договором про оренду майна, де передбачається відповідальність орендаря за таке майно, на самому підприємстві мають стати обов'язковим заходами призначення особи та закріплення за нею матеріальної відповідальності за орендування основних засобів.

Вся інформація, що відображається у зазначених первинних документах, має бути правдивою, об'єктивною, достовірною, своєчасною в контексті забезпечення дієвих економіко-правових відносин підприємства з іншими суб'єктами господарювання.

Проте задля впевненості про забезпечення достовірності заповнення відомостей розрахунків щодо сум амортизації з відповідним відображенням записів у Головній книзі та на рахунках бухгалтерського обліку перевірку обліку нарахування амортизації слід виконувати більш деталізовано. Особливу увагу аудитор необхідно зосередити на відображенні даних щодо тих основних засобів, до яких застосовуються спеціальні умови нарахування амортизації. Результатом перевірки має стати робочий документ аудитора «Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів на підприємстві».

З огляду на те, що чинні норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» затверджують, що 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, відслідковування змін щодо таких витрат слід здійснювати від формування первісної вартості основних засобів. Тут аудитор слід ретельно перевіряти наявність документального підтвердження понесених витрат, аналізувати за статтями витрат дебетовий обіг 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, проведення консультацій тощо перевіряються комплексно через співставлення взаємопов'язаної інформації в різних

первинних, облікових та необлікових документах підприємства. Наявність типових договорів про виконання робіт, актів про їх виконання та виписок банку про сплату грошових коштів постачальникам і підрядникам за такими договорами не є остаточним фактом підтвердження виконання таких робіт або послуг, тому внутрішньому аудитору слід звернути увагу на сам процес організації, планування, виконання тих видів робіт або послуг, які не мають документального підтвердження небухгалтерськими документами, шляхом попереднього опитування 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 посадові особи є фінансова зацікавленість щодо придбання, наприклад, виробничого інструмента саме у того підприємства, що знаходиться територіально віддалено, а власник або уповноважене керівництво не звертає уваги на те, 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 у місті, де знаходиться підприємство-покупець, то відбувається навмисне завищення ціни придбання. Хоча у вказаній ситуації не спостерігається порушення чинного законодавства, все ж таки аудитору 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 даті введення об'єкта в експлуатацію.

Сутність порушень може полягати у включенні до первісної вартості основних засобів зайвих (непотрібних), необґрунтовано завищених або непідтверджених документально робіт, інформаційних послуг, їх затягування, що фактично можуть не виконуватися або не надаватися, проте грошові кошти за такі роботи (послуги) перераховуються на рахунки інших суб'єктів господарювання. З огляду на це планування закупівель основних засобів разом з формуванням постатейних сум витрат та відображення їх у розпорядчих, дозвільних документах має погоджуватися з керівником або уповноваженою особою, а в подальшому оцінюватися за окремими етапами монтажу, установки, налагодження, випробування, запуску.

Далі аудитор перевіряє якісні характеристики та дотримання принципів правильності щодо відповідності обліку основних засобів бухгалтерським регістрам та фінансовій звітності згідно з планом. При цьому поглиблено перевіряється порядок підготовки фінансової звітності, зокрема закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінансового результату, коригування показників звітності та/або формування приміток у зв'язку з подіями, що сталися після дати балансу.

Заключним етапом плану послідовності проведення внутрішнього аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення відповідно до Міжнародних стандартів суттєвості виявлених помилок і порушень, а також формулювання відповідного аудиторського висновку [6].

Зокрема, до типових помилок та порушень, виявлених під час аудиту основних засобів на підприємствах, можна віднести недотримання в наказі про облікову політику вимог чинного законодавства щодо обліку основних засобів; неповноту заповнення або відсутність первинних документів з обліку основних засобів; відсутність інвентарного обліку основних засобів; порушення порядку проведення інвентаризації основних засобів та відображення її результатів в обліку; неправильну оцінку основних засобів; неправильне нарахування амортизації основних засобів та її віднесення до об'єктів обліку.

Результати аудиторської перевірки узагальнюються в аудиторському висновку, який визнається офіційним документом щодо висловлювання професійної думки незалежного аудитора про визначених об'єктів аудиту.

Для комплексного відображення результатів проведеного внутрішнього аудиту основних засобів аудиторський висновок, на нашу думку, має містити інформацію з таких питань:

- аналітичний огляд аудиторської документації щодо всіх класифікаційних груп основних засобів;
- аналіз подій після звітної дати;
- узагальнений аналіз відхилень даних обліку основних засобів і причин їх виникнення;
- аналітичний огляд положень програми аудиту основних засобів;
- аналіз та оцінка кількісної та якісної достатності аудиторських доказів для формування умовно-позитивної думки аудитора;
- складання аудитором висновків з урахуванням виявлених помилок та порушень;
- обґрунтування та надання пропозицій аудитора щодо впровадження процедур стосовно покращення бухгалтерського обліку основних засобів підприємства.

Підставою для аудиторського висновку стало би послідовне виконання в контексті плану послідовності проведення внутрішнього аудиту таких аналітичних процедур:

1) перевірка послідовності застосування облікової політики від періоду до періоду щодо конкретних господарських операцій з основними засобами;

2) розрахунок та аналіз значень і тенденцій основних показників, що характеризують ті чи інші сегменти фінансової звітності, задля виявлення незвичайних відхилень;

3) перевірка за статтями фінансової звітності правильності перенесення залишків по основних засобах на початок поточного періоду з попереднього періоду, що здійснюється шляхом простого зіставлення цих показників;

4) зіставлення записів фінансової звітності, Головної книги та регістрів бухгалтерського обліку по основних засобах задля оцінювання їх відповідності;

5) звіряння залишків і оборотів по рахунках основних засобів звітного та попередніх періодів задля виявлення суттєвих або несподіваних відхилень;

6) порівняння даних фінансової звітності з даними кошторисів і планів щодо стану основних засобів;

7) аналітичний огляд записів Головної книги задля виявлення нетипових бухгалтерських проведень, що підлягають детальному розгляду;

8) спеціальні аналітичні процедури за кожним сегментом фінансової звітності по основних засобах задля отримання аудиторських доказів достовірності її показників.

За результатами наведених заходів та процедур були сформовані аудиторські висновки на підприємстві ТОВ «Н-ТРАНС», що знаходиться у Макарівському районі Київської області та надає послуги з перевезення вантажів в Україні, країнах Європи, а також пропонує комплексні логістичні рішення. Основні транспортні засоби підприємства, що відображаються в балансі, складають близько 80 автобусів і тягачів фірм "Scania" та "Volvo" разом з напівпричепами-контейнеровозами "Wielton".

Для проведення внутрішнього аудиту основних засобів цього підприємства було сформовано стратегію перевірки, до якої включено спеціально розроблену програму аудиту, що є докладною інструкцією для виконання аудитором своїх повноважень під час здійснення перевірки. Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор проводить перевірки організації обліку згідно з планом, який на ТОВ «Н-ТРАНС» здійснюється за допомогою програми «1С: Підприємство. Бухгалтерія для України 8.3». За цих обставин кожна господарська операція з обліку основних засобів супроводжується створенням окремого електронного документа, що є засобом внесення первинної облікової інформації до цієї програми й автоматичного формування бухгалтерської кореспонденції. При цьому кожен з електронних доку-

ментів відповідає певній типовій формі первинного бухгалтерського обліку. Все зазначене сприяє вдосконаленню організації бухгалтерського обліку й значно полегшує працю облікового працівника, а також певною мірою – аудитора.

Не можна не враховувати, що на цьому підприємстві впродовж 2015–2018 рр. внутрішній аудит проводився декілька разів, адже ступінь зносу основних засобів на початок цього періоду складав майже 90%. Оскільки проведення кожної перевірки потребувало залучення значного обсягу первинних бухгалтерських документів, форм фінансової звітності, внутрішні аудиторі постійно працювали над удосконаленням методики та аналітичних процедур ведення внутрішнього аудиту основних засобів. Налагоджена організація проведення аудиту не могла не сприяти покращенню документообігу та, зрештою, структури основних засобів: якщо у 2015 р. на засоби виробничого призначення припадали 38,2%, то у 2018 р. їх частка у загальному обсязі зросла майже вдвічі, становлячи 89,2%. За цей же період фондівіддача основних засобів збільшилась з 0,99 до 6,46 грн., тобто більш ніж у шість разів.

Таким чином, у стратегії проведення аудиту на кожному підприємстві у формуванні облікової політики важливе місце має посідати обґрунтування можливостей застосування, зокрема, таких сучасних інформаційних технологій, як «1С: Бухгалтерія 8.3». Проте якщо для ведення бухгалтерського обліку вже існують спеціалізовані бухгалтерські програми різної складності, то автоматизація аудиту за допомогою комп'ютерних технологій поки що перебуває у стані започаткування. Найпоширенішими програмами серед провідних зарубіжних аудиторських фірм сьогодні визнаються такі, як "Vector6", "My Client", "Audit System/2". До спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення також можна віднести програмний продукт «Асистент Аудитора» (розробником є фірма «Сервіс-аудит»), програмний продукт «Помічник Аудитора» (фірма «Гольдберг-аудит»), програмний комплекс «Експрес Аудит: ПРОФ» та програмний продукт "IT Audit: Аудитор" (КСБ «Мастер-Софт») [5].

Заслужують на увагу також програмний продукт ACL (Audit Command Language) та професійний інструмент для аналізу CaseWare IDEA, що протягом двох десятиліть посідають провідні місця на міжнародному ринку [17]. Базові варіанти цих продуктів майже збігаються. Вони дають змогу аналізувати 100% фінансових бухгалтерських звітних даних платника податків і гарантують їх збереження та цілісність. Перевагами їх використання є:

- аналіз великих масивів структурованої інформації фінансово-економічного, статистичного та облікового характеру, що стосується визначення об'єкта оподаткування (у системи можна

завантажувати структуровану інформацію в різних форматах, зокрема Microsoft ACCESS, HTML, Microsoft Word, PDF, Microsoft Excel);

- можливість імпортування кількох наборів даних та їх перегляд як одного цілого, що дає змогу провести всебічний аналіз транзакційних операцій, установити закономірності та відхилення;

- можливість використовувати понад ста інтегрованих тестів, що допомагають аудиторам виявляти некоректні «підозрілі» операції (повторювані види робіт, обіг «великої» суми коштів тощо);

- перевірка правильності зведення балансу, кореспонденції рахунків, відповідності даних матеріального та фінансового обліку й платіжних документів даним обліку;

- запис кожного аналітичного кроку, який робить аудитор, з можливістю використання його в майбутньому;

- перевірка всього комплексу даних за певними критеріями, якими можуть бути знайдені певні масиви даних (наприклад, щодо конкретного постачальника або клієнта), встановлення взаємозв'язків завдяки посиленням (наприклад, порівняння між обігом та придбанням товарів, походження грошових коштів або співвіднесення днів тижня з датою витрат), проведення аналізу щодо відсутності або невідповідності інформації (наприклад, відсутні або однакові номери рахунків, контроль денних надходжень щодо пропущених або двічі врахованих днів) [18].

Безперечно, використання зазначених та інших нових комп'ютерних технологій в аудиті неодмінно дасть змогу підвищити науково-технічний рівень організації внутрішнього аудиту та сприятиме науковому обґрунтуванню його висновків.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, в сучасних економічних умовах аудит є важливим дієвим засобом здійснення контролю за станом, структурою та рухом основних засобів на кожному підприємстві відповідно до вимог відображення цих процесів у бухгалтерському обліку. З урахуванням значного обсягу первинних документів у системі обліку основних засобів дедалі актуальнішим стає визначення шляхів застосування комп'ютерних інформаційних технологій для проведення дієвого внутрішнього аудиту.

Отже, під час розроблення стратегії автоматизації обліково-аналітичної складової системи управління кожному підприємству важливо передбачити інтегроване програмне забезпечення для організації здійснення обліку та внутрішнього аудиту. Такий підхід підвищить ефективність внутрішнього аудиту як елементу системи управління підприємством, сприятиме його взаємозв'язку з управлінським обліком та аналізом, що дасть змогу віднайти та мобілізувати резерви стосовно економії всіх видів ресурсів підприємства та забезпечити його прибутковість і фінансову стабільність.

З урахуванням цих обставин не можна виключати, що під час формування стратегії оновлення й ефективного використання основних засобів підприємства на перспективу разом з фінансовим підрозділом та бухгалтерською службою доцільною є участь підрозділів управлінського обліку й внутрішнього аудиту. Такий інтегрований підхід дасть змогу, на нашу думку, на кожному етапі розвитку підприємства комплексно обґрунтовувати заходи та напрями інноваційно-інвестиційної політики як основи забезпечення необхідного рівня його конкурентоспроможності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СИСОК:

1. Бутинець Т.А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. 2014. Вип. 3. С. 3–12.
2. Кононова І.В. Процедура проведення внутрішнього аудиту основних засобів в акціонерних товариствах України. *Економіка. Управління. Інновації. Серія «Економічні науки»*. 2013. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_1_29 (дата звернення: 31.01.2020).
3. Лесняк В.О., Поплюйко А.М. Організація внутрішнього аудиту операцій з використання й утримання основних засобів на машинобудівних підприємствах. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 2. С. 239–253.
4. Малахов В.О. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 1. С. 48–56.
5. Пархоменко О.П., Пархоменко В.П. Аналіз інформаційного забезпечення аудиту в сучасних умовах. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2016. № 16. С. 240–244.
6. Петухова Т.О., Шамрай А.Є. Теоретичні основи розвитку внутрішнього аудиту підприємств. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 196–204.
7. Примуш Ю.С. Морозова Є.П., Хідько О.Ю. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами. *Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка»*. 2017. Т. 22. Вип. 11. С. 242–245.
8. Томчук В.В., Лесік Є.С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. *Економіка і організація управління*. 2018. № 4. С. 100–110.
9. Шкуліпа Л.В. Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 «Основні засоби» та П(С) БО 7 «Основні засоби»: теорія і практика. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 4. С. 102–112.
10. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) : редакція 2013 р. / Інститут внутрішніх аудиторів України. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf> (дата звернення: 03.02.2020).
11. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 03.02.2020).
12. Про прийняття Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів за Кодекс етики Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України : Рішення XI з'їзду Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України від 24 грудня 2007 р. / Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). URL: https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (дата звернення: 03.02.2020).
13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Голос України* від 4 грудня 2010 р. № 229–230.
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків : Закон України від 17 липня 2015 р. № 655-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/655-19> (дата звернення: 03.02.2020).
15. Україномовна версія Міжнародного стандарту контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 р., ч. 1 / Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) URL: http://pro-u4ot.info/files/audit/MCA/ISA_2010_p1.pdf (дата звернення: 03.02.2020).
16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 03.02.2020).
17. Wilkinson J.W., Cerullo M.J. Accounting information systems: essential concepts and applications. 3rd ed. N.Y. : Wiley&Sons, 1997. 56 p.
18. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. URL: <http://www.ivakhnenkovaudit.info/CompAudit.pdf> (дата звернення: 09.02.2020).

REFERENCES:

1. Butynets T.A. (2014) Vnutrishnij audyt osnovnykh zasobiv: vyjavlennja typovykh porushenj v obliku [Internal audit of fixed assets: identification of typical accounting irregularities]. Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. Accounting, Control and Analysis Series. Vol. 3, pp. 3–12.
2. Kononova I.V. (2013) Procedura provedennja vnutrishnjogho audytu osnovnykh zasobiv v akcionerjnykh tovarystvakh Ukrajinjy [The procedure of internal audit of fixed assets in joint stock companies of Ukraine]. Economics. Management. Innovation. Economic Sciences Series. No. 1. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_1_29 (accessed 31 January 2020).
3. Lesnyak V.A., Poplyuko A.M. (2015) Orghanizacija vnutrishnjogho audytu operacij z vykorystannja j utrymannja osnovnykh zasobiv na mashynobudivnykh pidpryjemstvakh [Organization of internal audit of operations on the use and retention of fixed assets at machine-building enterprises]. Finance, accounting and auditing. Vol. 2, pp. 239–253.

4. Malakhov V.A. (2016) Udoshkonalennja orghanizaciji obliku i audytu osnovnykh zasobiv na pidpryjemstvi [Improving the organization of accounting and audit of fixed assets at the enterprise]. Institute of accounting, control and analysis in the conditions of globalization. Vol. 1, pp. 48–56.
5. Parkhomenko O.P., Parkhomenko V.P. (2016) Analiz informacijnogho zabezpechennja audytu v suchasnykh umovakh [Analysis of information support of the audit in modern conditions]. Bulletin of the Volyn Institute of Economics and Management. No. 16, pp. 240–244.
6. Petukhova T.O., Shamray A.E. (2018) Teoretychni osnovy rozvytku vnutrishnjogho audytu pidpryjemstv [Theoretical bases of development of internal audit of enterprises]. Bulletin of Economics of Transport and Industry. No. 62, pp. 196–204.
7. Primush Y.S., Morozova E.P., Khidko O.Yu. (2017) Osoblyvosti obliku ta audytu osnovnykh zasobiv pidpryjemstva za mizhnarodnyimi standartami [Features of accounting and audit of fixed assets of the enterprise by international standards]. Bulletin of the Odessa National University. Economy series. Vol. 22. No. 11, pp. 242–245.
8. Tomchuk V.V., Lesik E.S. (2018) Suchasni aspekty audytu osnovnykh zasobiv [Modern aspects of audit of the main means]. Economics and management organization. No 4, pp.100–110.
9. Shkulipa L.V. (2018) Analiz metodologhiji obliku osnovnykh zasobiv za MSBO 16 “Osnovni zasoby” ta P(S)BO 7 “Osnovni zasoby”: teoriya i praktyka [Analysis of the methodology for accounting for fixed assets under IAS 16 “Fixed assets” and P(C)BO 7 “Fixed assets”: theory and practice]. Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing. No. 4, pp. 102–112.
10. Mizhnarodni standarty profesijnoji praktyky vnutrishnjogho audytu (standarty) [International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)]. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf> (accessed 3 February 2020).
11. Pro audyt finansovoji zvitnosti ta audytorsjku dijialnistj : Zakon Ukrainy [On Audit of Financial Reporting and Auditing: Law of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 3 February 2020).
12. Pro pryjnjattja Kodeksu etyky Mizhnarodnoji federaciji bukhghalteriv za Kodeks etyky Federaciji profesijnykh bukhghalteriv i audytoriv Ukrainy: Rishennja XI z'jizdu Federaciji profesijnykh bukhghalteriv i audytoriv Ukrainy [About the adoption of the Code of Ethics of the International Federation of Accountants for the Code of Ethics of the Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine: Decision of the Congress of the Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine]. Available at: https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (accessed 3 February 2020).
13. Podatkoviy kodeks Ukraini [Tax Code of Ukraine]. (n. d.) zakon1.rada.gov.ua. Available at: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (accessed 3 February 2020).
14. Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrainy shhodo zmeshennja podatkovogho tysku na platnykiv podatkov : Zakon Ukrainy [On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Reducing Tax Pressure on Taxpayers : Law of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/655-19> (accessed 3 February 2020).
15. Ukrainomovna versija Mizhnarodnogho standartu kontrolju yakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnosti ta suputnykh poslugh: vydannja 2010 roku, chastyna 1 [Ukrainian version of the International Standard for Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services: 2010 Edition. P. 1]. Available at: http://pro-u4ot.info/files/audit/MCA/ISA_2010_p1.pdf (accessed 3 February 2020).
16. Plan rakhunkiv bukhghalterskjogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazanj i ghospodarsjkykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij : Nakaz Ministerstvo finansiv Ukrainy [Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations : Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (accessed 3 February 2020).
17. Wilkinson J.W., Cerullo M.J. Accounting information systems: essential concepts and applications. 3rd ed. N.Y. : Wiley&Sons, 1997. 56 p.
18. Komp'juternyj audyt: kontroljni metodyky i tekhnologhiji [Computer audit: control techniques and technologies]. Available at: <http://www.ivakhnenkovaudit.info/CompAudit.pdf> (accessed 9 February 2020).