

УДК 338

*О. В. Гамова,
к. е. н., доцент кафедри ОАОА,
І. А. Козачок,
ст. викладач ОАОА
О. С. Марченко,
магістр, кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія*

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТ СТАНУ ТА РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*О. Gamova,
Candidate of economic sciences, Assistant professor of the Chair of Accounting and Auditing of State Engineering Academy of Zaporozhye
I. Kozachok,
Senior Lecturer,
Department of Accounting and Auditing of State Engineering Academy of Zaporozhye
O. S. Marchenko,
master of Zaporizhzhia State Engineering Academy*

FORMULA ACCOUNTING SYSTEM AND AUDIT STATUS AND MOVEMENT OF FIXED ASSETS IN THE ENTERPRISE

В статті визначено мету, завдання, об'єкти і запропоновано методіку аудиту основних засобів, використання якої сприятиме подальшому впорядкуванню системи бухгалтерського обліку основних засобів та процесу їх аудиту на підприємстві. У дослідженні розглянуті теоретичні засади проведення аудиту стану та руху основних засобів.

Розкрито проблемні питання методіки внутрішнього аудиту основних засобів. Виділені основні напрями та етапи аудиту основних засобів на підприємстві.

The article defines the purpose, objectives, objects and the method of audit of fixed assets, the use of which will further streamline accounting of fixed assets and the process of auditing the company. In a study of the theoretical foundations of the audit receipt and movement of fixed assets.

Solved issues internal audit methodology assets. The basic directions and stages of audit of fixed assets in the enterprise.

В статье опеределены цели, задачи, объекты и предложена методика аудита основных средств, использование которой способствует дальнейшему упорядочению системы бухгалтерского учета основных средств и процессу их аудита на предприятии. В исследовании рассмотрены теоретические основы проведения аудита состояния и движения основных средств.

Раскрыты проблемные вопросы методіки внутреннего аудита основных средств. Выделены основные направления и этапы аудита основных средств на предприятии.

Ключові слова: аудит, якість аудиторських процедур, програма аудиту, робочі документи, аудиторські докази, основні засоби.

Key words: audit, auditing procedures, program audit, robot documentation, audit proof, basic security

Ключовые слова: аудит, качество аудиторских процедур, программа аудита, рабочие документы, аудиторские доказательства, основные средства.

Постановка проблем. Основні засоби як матеріальні активи, що поділяються на активні та пасивні, займають вагомe місце в господарській діяльності підприємства та забезпечують його функціонування. Їх частка, що займає більшу частину активів, дозволяє оцінити рівень забезпеченості необхідними умовами для здійснення діяльності суб'єктом господарювання, дає змогу оцінити фінансовий стан підприємства. Успішне вирішення завдань управління основними засобами та обґрунтування інвестиційної політики в їх частині вимагає ефективного обліку та різнобічного використання інформації, яка надається. Надзвичайної актуальності управління основними засобами набуває у зв'язку з широким розповсюдженням застосування прикладних програм з обліку та аудиту, корпоративного управління тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку та аудиту основних засобів розглядалися багатьма відомими вченими та практиками в галузі бухгалтерського обліку. Особливо слід виділити роботи таких провідних вчених – економістів як: А.А. Бараннік, М.С. Білик, С.В. Візіренко, С.О. Гарна, Н.В. Гришко, Н.І. Гордієнко, Г.М. Давидов, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, , В.П. Завгородній, А.Г. Загородній, Л.П. Кулаковська, Н.І. Самбурська, М.С. Пушкар, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та багато інших.

Відаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку та аудиту основних засобів потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

Постановка завдання. Метою даної наукової статті є обґрунтування та розробка пропозицій щодо вдосконалення системи обліку та аудит стану та руху основних засобів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний етап розвитку України характеризується тим, що держава намагається побудувати власну, самостійну і перш за все ефективно діючу економічну систему, що в свою чергу потребує постійного вдосконалення управління господарськими процесами в усіх сферах господарювання, і особливо це стосується виробництва. Необхідною умовою здійснення господарської діяльності є забезпечення підприємства основними засобами.

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють вітчизняний облік основних засобів є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) і положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7).

Основні засоби є сукупністю засобів праці, які функціонують у натуральній формі протягом кількох років у сфері матеріального виробництва або нематеріальної сфери, які, відповідно до бухгалтерських звітів, включені до складу основних засобів [5].

Визначення терміну «основні засоби» у наукових та методичних працях вчених наведені у таблиці 1.

Таблиця 1.
Концептуальні підходи до трактування поняття «основні засоби» [9]

Автор	Визначення
Довгалюк Н.В.	Основні засоби - матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства
Бланк І.О.	Основні фонди (засоби) – сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
Янчев А.В.	Основні засоби - частину постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносять свою вартість на виготовлений продукт

Бабаєв Ю.А.	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців
Бабяк Н.Д.	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди
Бутинець Ф.Ф.	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік)
Дем'яненко М.Я.	Основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи»; матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал

На думку авторів, основні засоби – це матеріально-технічні засоби, які знаходяться в довготривалому використанні у вигляді активної та пасивної частини активу підприємства, переносять свою вартість на собівартість готової продукції частинами зберігаючи свою натуральну форму.

Аудит стану та руху основних засобів означає перевірку дотримання в бухгалтерському обліку методологічних засад формування інформації про основні засоби, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності [1]. Мета аудиту основних засобів, на думку різних українських учених, наведена в таблиці 2.

Таблиця 2.
Мета аудиту стану та руху основних засобів

№	Автор	Мета аудиту основних засобів
1	Білик М.С., Загородній А.Г., Кіндрацька Г.І. [2]	Формулювання думки з приводу правильності класифікації основних засобів, реальності їх оцінки та достовірності відображення в обліку та звітності.
2	Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. [6]	Підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності: початкової вартості основних засобів; сум нарахованої амортизації; операцій, пов'язаних з рухом основних засобів; витрат на поліпшення і ремонт основних засобів; результатів переоцінки.
3	Іванова Н.А., Ролінський О.В. [7]	Підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку основних засобів, а також встановити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби».
4	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [8]	Об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.
5	Сахарцева І.І. [11]	Отримання достатніх доказів впевненості в ефективності використання основних засобів, достовірності відображення та розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності, підтвердження стратегії розвитку та оновлення основних засобів для подальшої безперервної діяльності підприємства.

Виходячи з усього вище сказаного, можна вважати, що метою аудиту стану та руху основних засобів є формування незалежної думки аудитора щодо достовірності, законності та правильності відображення в обліку та звітності основних засобів.

На нашу думку, аудит стану та руху основних засобів – один із етапів аудиту, який потребує особливої уваги, адже від правильності визначення первісної вартості, повноти відображення в обліку основних засобів залежить достовірність всього масиву облікової інформації, правильність відображення в обліку економічних вигод та збитків від подальшого використання основних засобів, а також достовірність відображення інформації у фінансовій звітності.

Формування системи обліку стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» здійснюється на підставі робочого плану рахунків. Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» призначено активний рахунок 1000 «Основні засоби». Безпосередньо на ПАТ МК «Запоріжсталь» відповідно до робочого Плану рахунків рахунок 1000 «Основні засоби» має субрахунки, що представлені в таблиці 3.

Таблиця 3.
Субрахунки робочого плану рахунків 1000 «Основні засоби»

№ субрахунку	Назва субрахунку
10310	Будівлі та споруди виробничого призначення
10370	Будівлі та споруди здаються в оренду
10399	Будівлі та споруди – резерв
10410	Машини та обладнання виробничого призначення
10430	Машини та споруди виявленні в результаті інвентаризації
10440	Машини та споруди безоплатно отримані
10450	Машини та споруди виведенні з експлуатації
10470	Машини та споруди, здаються в оренду
10499	Машини та споруди - резерв
10510	Транспортні засоби виробничого призначення
10540	Транспортні засоби безоплатно отримані
10570	Транспортні засоби, здаються в оренду
10610	Інструменти, прибори та інвентар виробничого призначення
10640	Інструменти, прибори та інвентар безоплатно отримані
10699	Інструменти, прибори, інвентар - резерв
11210	МНМА – виробничого призначення
11510	Інвентарна тара виробничого призначення
13131	Знос будівель та споруд виробничого призначення
13132	Знос будівель та споруд не виробничих
13133	Знос будівель та споруд виявлених в результаті інвентаризації
13134	Знос будівель та споруд безоплатно отриманих
13135	Знос будівель та споруд з експлуатації
13137	Знос будівель та споруд, здаються в оренду
13141	Знос машин та обладнання виробничого призначення
13143	Знос машин та обладнання виявленні в результаті інвентаризації
13144	Знос машин та обладнання безоплатно отриманих
13145	Знос машин та обладнання виведені з експлуатації
13147	Знос машин та обладнання, здаються в оренду
13151	Знос транспортних засобів виробничого призначення
13153	Знос транспортних засобів виявленні в результаті інвентаризації
13154	Знос транспортних засобів безоплатно отриманих
13157	Знос транспортних засобів, які здаються в оренду
13161	Знос інструментів, приборів та інвентарів виробничого призначення
13163	Знос інструмента, приборів та інвентаря виявлених в результаті інвентаризації
13164	Знос інструментів, приборів та інвентаря безоплатно отриманих
13167	Знос інструментів та інвентаря , які здаються в оренду
13191	Знос інших основних виробничого призначення
13198	Резерв, створений по основним засобам виведенні з експлуатації
13220	Знос змінного обладнання понад рік
13221	Знос МНМА виробничого призначення
13223	Знос МНМА, виявленні в результаті інвентаризації
13244	Знос бібліотечного фонду безоплатно отриманих
13251	Знос тари виробничого призначення
13253	Знос тари виявлений в результаті інвентаризації
13271	Знос інших необоротних активів виробничого призначення
13310	Знос інших нематеріальних активів(ліцензії)
13320	Знос інших нематеріальних активів (програмне забезпечення)
13400	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів

Бухгалтерські проводки формуються на підставі робочого плану рахунків, що відображено в наказі про облікову політику ПАТ МК «Запоріжсталь». Кореспонденція рахунків з придбання основних засобів у постачальників за умови попередньої оплати на ПАТ МК «Запоріжсталь» показано у таблиці 4.

Таблиця 4.
Кореспонденція рахунків з придбання основних засобів у постачальників за умови попередньої оплати на ПАТ МК «Запоріжсталь»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано аванс за об'єкт ОЗ (верстат)	3701	3111	18000,00

2	Відображено податковий кредит з ПДВ	64110	64401	3000,00
3	Отримано (оприбутковано) основний засіб, придбаний за грошові кошти	15210	63101	15000,00
4	Відображено податковий кредит з ПДВ при оприбуткуванні ОЗ	64401	63101	3000,00
5	Відображено зарахування заборгованостей	63101	3710	18000,00
6	Відображено транспортні витрати на транспортування ОЗ (верстату)	1510	6850	600,00
7	Нарахована зарплату за монтаж верстату	15210	661	1000,00
8	Нарахована до фондів соціального страхування	15210	6501	362,00
9	Введено верстат в експлуатацію	10410	15210	16962,00

Безоплатне надходження основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» представлено в таблиці 5.

Таблиця 5.
Кореспонденція рахунків при безоплатному надходженні основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано ОЗ від постачальника	15210	424	300000,00
2	Включено до первісної вартості об'єкта ОЗ вартість транспортування, без ПДВ	15210	6857	6666,67
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (з суми транспортних послуг)	64110	68510	1333,33
4	Оплачено послуги з транспортування з поточного рахунку	6857	311	8000,00
5	Введено ОЗ в експлуатацію	10310	15210	306000,67

Рух основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» може здійснюватися у зв'язку з реалізацією. Кореспонденція рахунків з реалізації основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» відображена в таблиці 6.

Таблиця 6.
Журнал господарських операцій при реалізації основних засобів підприємства ПАТ МК «Запоріжсталь»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Перша подія - оплата				
1	Отримано аванс за необоротний актив, утримуваний для продажу	31132	68101	12000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	64303	641 10	2000,00
3	Відвантажено (передано) основний засіб, утримуваний для продажу	37777	712 00	12000,00
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ при реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	71200	64310	2000,00
5	Списано дохід від реалізації основного засобу на фінансовий результат	71200	79100	10000,00
6	Списано балансову (залишкову) вартість необоротного активу, утримуваного для продажу (10000,00-2000,00)	94310	28600	8000,00
7	Списано залишкову вартість ОЗ на фінансовий результат	79100	94310	8000,00
8	Відображено прибуток в результаті реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	79100	441	2000,00
9	Зарахування заборгованостей	68101	37777	12000,00
Перша подія –передача об'єкта				
1	Відвантажено (передано) основний засіб, утримуваний для продажу	37777	71200	12000,00
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ при реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу (зменшено дохід на суму ПДВ, оскільки ПДВ не є доходом)	71200	64110	2000,00
3	Списано дохід від реалізації основного засобу на фінансовий результат	71200	79100	1000,00
4	Списано балансову (залишкову) вартість необоротного	94310	28600	8000,00

	активу, утримуваного для продажу (10000,00-2000,00)			
5	Списано залишкову вартість ОЗ на фінансовий результат	79100	94310	8000,00
6	Відображено прибуток в результаті реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу (визначено фінансовий результат)	79100	44101	2000,00
7	Отримано оплату від покупця	311	37777	12000,00

Якщо об'єкт основних засобів перестає відповідати критеріям визнання активом, його списують з балансу (таблиця 7).

Таблиця 7.
Кореспонденція рахунків зі списання основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано залишкову вартість ОЗ (5000,00-3000,00)	97620	10310	2000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (2000,00x20%)	97620	64110	400,00
3	Списано раніше нарахований знос ОЗ	13131	10310	3000,00
4	Списано витрати від списання основного засобу на фінансовий результат	79300	79600	2400,00
5	Отримано матеріали, МШП, запчастини від розбирання ліквідованого основного засобу	20101	74601	600,00
6	Списано дохід від демонтажу ОЗ на фінансовий результат	74601	79300	600,00
7	Відображено збиток в результаті списання ОЗ (визначено фінансовий результат)	44210	79300	1800,00

Отже, формування системи обліку стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» ведеться відповідно до норм та стандартів бухгалтерського обліку. Облік ведеться на рахунках 1000 «Основні засоби», 15210 «Капітальні інвестиції», 13131 «Знос (амортизація) необоротних активів». Облік основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» регламентується низкою документів, а саме: наказом про облікову політику, графіком документообігу, операграмою поточного контролю, положенням про бухгалтерську службу, положенням про головного бухгалтера, посадовими інструкціями, положеннями про відділ внутрішнього аудиту та іншими.

Документування операцій з основними засобами на ПАТ МК «Запоріжсталь» є дуже важливим, оскільки система обліку стану та руху основних засобів повинна бути організована на всіх етапах їх руху. Усі операції, пов'язані з рухом основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» оформляються первинними документами, які забезпечують правильність їх обліку. З метою контролю за правильністю ведення операцій з обліку стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» щорічно проводиться аудит.

На основі проведеного тесту внутрішнього контролю стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» розрахуємо аудиторський ризик для проведення аудиту основних засобів. За допомогою анкетування було встановлено, що властивий ризик становить – 70% (70 % вірних відповідей в анкетуванні); ризик контролю становить - 50% (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю); ризик невиявлення - 8% (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,7 * 0,5 * 0,3 = 0,03$, тобто 3%. Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку на ПАТ МК «Запоріжсталь» становить 3 %.

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт з обліку стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» є програма аудиту, яка включає критерії якості (наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є), перелік процедур, докази, методи та строки перевірки, коди робочих документів, виконавців, представлена в таблиці 8.

Таблиця 8.
Програма проведення аудиту стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь»

№ з/п	Мета	Критерії якості	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документу	Термін	Виконавець
1	Підготовчий етап перевірки ПАТ МК «Запоріжсталь»							
1.1	Проведення тестів внутрішнього контролю, визначення суттєвості та аудиторського ризику		Опитування й тестування персоналу; вивчення матеріалів попередньої перевірки та спостереження	Анкети та опитувальник	Опитування й анкетування керівництва підприємства й персоналу, вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки	А-О	03.03.17-04.03.17	Міхов Н.П
1.2	Складання програми аудиту основних засобів ПАТ МК «Запоріжсталь»		Вивчення матеріалів попередньої перевірки та спостереження	Програма аудиту основних засобів	Співставлення, аналітичні процедури	ПА	04.03.17-05.03.17	Міхов Н.П
2	Фактична перевірка основних засобів ПАТ МК «Запоріжсталь»							
2.1	Впевнитись у наявності основних засобів, прийнятих до обліку	А, Б, Г, Є, Е	Вибіркова інвентаризація основних засобів	Інвентаризаційні відомості, описи, інвентарні картки	Співставлення, спостереження, документальна перевірка	РД-1	05.03.17	Міхов Н.П
3	Документальна перевірка основних засобів ПАТ МК «Запоріжсталь»							
3.1	Аудит надходження, оцінки, вибуття, ліквідації, списання та ремонту основних засобів							
3.1.1	Перевірити правомірність віднесення активів до основних засобів	Б, Г	Визначення правомірності віднесення активів до основних засобів ПАТ МК «Запоріжсталь»	Наказ про Облікову політику, розрахунки первісної вартості основних засобів	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-2		Ковальов С.В
3.1.2	Впевнитись в правильності оцінки основних засобів	Б, Г	Перевірка оцінки основних засобів	Наказ про облікову політику, розрахунки первісної вартості основних засобів	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-3		Ковальов С.В.
3.1.3	Впевнитись у наявності та правильності заповнення первинних документів з обліку надходження основних засобів	А, Б, Г, Е	Перевірка надходження основних засобів та їх оприбуткування Перевірка наявності та правильності заповнення первинних документів,	Акти приймання-передачі ОЗ, інвентарні картки, описи	Документальна, нормативно-правова, співставлення, арифметична перевірка	РД-4		Ковальов С.В.

			використання затверджених типових форм					
3.1.4	Впевнитись у правильності складання Балансу з обліку основних засобів	А, Б, Г, Е	Перевірка правильності складання Балансу	Баланс	Документальна, співставлення, арифметична перевірка	РД-5		Ковальов С.В.
3.1.5	Впевнитись у повноті відображення в обліку надходження ОЗ та відповідності даних регістрів аналітичного та синтетичного обліку даним рахунків Головної книги	Б, Г, Е	Проведення підрахунків та співставлення даних аналітичного та синтетичного обліку надходження основних засобів з даними рахунків Головної книги	Регістри обліку, Головна книга	Арифметична перевірка, співставлення	РД-6		Ковальов С.В.
3.1.6	Впевнитись у правильності встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів	Б, Г, Е	Перевірка правильності встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів	Наказ про облікову політику інвентарні картки, описи, акти	Арифметична перевірка, співставлення	РД-7		Ковальов С.В.
3.1.7	Перевірити кореспонденцію рахунків та впевнитись у правильності відображення надходження основних засобів на бух. рахунках	А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення надходження основних засобів на відповідні рахунки обліку.	Відомості, Ж-4 Облікові регістри	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-8		Ковальов С.В.
3.1.8	Перевірити кореспонденцію рахунків та впевнитись у правильності відображення вибуття основних засобів на бух. рахунках	А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення вибуття основних засобів на відповідні рахунки обліку.	Відомості, Ж-4 Облікові регістри	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-9		Ковальов С.В.
3.1.9	Перевірити правильність капітального будівництва	Б, Г, Е	Перевірка обґрунтованості здійснення витрат на капітальне будівництво щодо відповідності кошторису та правильності віднесення на об'єкти	Проектно-кошторисна документація.	Документальна перевірка	РД-15		Ковальов С.В.
3.1.0	Перевірити правильність формування первісної вартості	Б, Г, Е	Перевірка правильності формування первісної	Акти приймання-передачі кошторис,	Документальна перевірка,	РД-16		Ковальов С.В.

	об'єктів будівництва		вартості об'єктів будівництва	акти приймання-передачі ОЗ, накладні, договір-підряд	арифметична, співставлення			
4	Заключний етап перевірки ПАТ МК «Запоріжсталь»							
4.1	Підготовка до складання аудиторського звіту		Обробка отриманих даних в ході перевірки шляхом систематизації отриманої інформації	Робочі документи, записи, результати спостереження	Співставлення , аналіз			Ковальов С.В.
4.2	Узагальнення результатів перевірки та донесення думки аудитора до керівництва		Складання аудиторського звіту і презентація звіту керівництву ПАТ МК «Запоріжсталь»	Аудиторський звіт	Аналіз	АЗ		Ковальов С.В.

Перелік процедур аудиту стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь», що застосовуються у процесі проведення аудиту представлені в таблиці 9.

Таблиця 9.
Аудиторські процедури стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь»

Назва	Сутність
Перерахунок	Процедура точності арифметичних розрахунків в документах з обліку стану та руху основних засобів
Повторне виконання	Процедура якості та досконалості аудиторських дій в документах з обліку стану та руху основних засобів
Перевірка документів чи записів	Процедура перевірки внутрішніх та зовнішніх інформаційних носіїв, облікових регістрів з обліку стану та руху основних засобів
Запит	Процедура підтвердження облікової інформації з обліку стану та руху основних засобів в межах або за межами об'єкта, що перевіряється
Підтвердження	Процедура отримання інформації з обліку стану та руху основних засобів відбувається шляхом взяття пояснень персоналу підприємства чи з третіх осіб
Перевірка матеріальних активів	Процедура визначення наявності основних засобів на підприємстві
Спостереження	Даний вид аудиторських процедур охоплює спостереження за процедурою
Аналітичні процедури	Процедура оцінки фінансових даних шляхом вивчення взаємозв'язків, котрі виникають між фінансовими та нефінансовими даними з обліку стану та руху основних засобів

Для узагальнення результатів перевірки, на основі програми аудиту стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» розроблені робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення, представлені в таблицях 10 – 11.

Таблиця 10.

Робочий документ – Перевірки правомірності віднесення активів підприємства до основних засобів ОЗ-2

Мета: впевнитись у відповідності методів нарахування амортизації основних засобів чинному законодавству та обліковій політиці підприємства, у забезпеченні незмінних визначених методів протягом звітного періоду, визначення правомірності активів до основних засобів.

Завдання: перевірити відповідність методів нарахування амортизації основних засобів чинному законодавству та обліковій політиці підприємства, у забезпеченні незмінних визначених методів протягом звітного періоду, перевірити правомірність активів до основних засобів.

Аудиторські докази: Наказ про облікову політику, розрахунки амортизації основних засобів.

Критерії якості: Б.Г.

Дата акта приймання	№ акта	Найменування об'єкта ОЗ	Інв №	Критерії віднесення активів до ОЗ				Відхилення
				Строк корисного використання більше 1 р.		Вартість ОЗ більше 2500		
				За даними підпр.	За даними аудиту	За даними підпр.	За даними аудиту	
	2653	Станок	12436	3	3	100000	100000	-

У ході перевірки правомірності віднесення активів підприємства до основних засобів було виявлено наступні відхилення: відсутня дата акта приймання ОЗ.

Таблиця 11.

Робочий документ – перевірки правильності кореспонденції рахунків з обліку амортизації основних засобів ОЗ-8

Мета: впевнитись у правильності відображення амортизації на рахунках та впевнитись у правильності кореспонденції рахунків.

Завдання: перевірити правильність відображення амортизації на рахунках, та перевірити правильність кореспонденції рахунків.

Аудиторські докази: відомості про розподіл амортизаційних відрахувань, облікові регістри.

Критерії якості: А,Б,Г.

Зміст операцій	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума, грн.
Списання зносу ОЗ, що вибули з підпр.	13143	10410	4234,5	13143	10410	4210	13143	10410	4234,5

У ході перевірки правильності кореспонденції рахунків з обліку амортизації основних засобів зроблено запис Дт 13143 Кт10410 на суму 4234,5грн., за даними аудиту сума за цією операцією складає 4210грн., відхилення виникло в наслідок арифметичної помилки бухгалтера. Аудитор пропонує списати червоним – сторно та додатково провести дану операцію на суму 24,50грн.

Таким чином, інформація, що формується в робочих документах дає можливість стверджувати, що у процесі аудиту стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» у розпорядженні аудитора знаходиться цілий перелік аудиторських процедур, які дозволяють йому якісно та в повному обсязі проводити аудит основних засобів.

Ефективність аудиту операцій з обліку стану та руху основних засобів підприємства в першу чергу залежить від рівня інформаційного забезпечення аудиту, досконалості програми та вірно вибраних процедур аудиту. Чим якісніше буде проведено аудиторську перевірку, тим більш чітким, обґрунтованим та виваженим буде аудиторський звіт, а також рекомендації щодо забезпечення ведення обліку основних засобів на належному рівні [3].

Зважаючи на проблеми формування системи обліку стану та руху основних засобів слід виділити фактори із урахуванням яких слід будувати облікові процеси на ПАТ МК «Запоріжсталь» (рис.1).



Рисунок 1. Основні фактори, що впливають на формування системи обліку стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь»

Облік основних засобів повинен бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основні шляхи її удосконалення показано на рисунку 2.

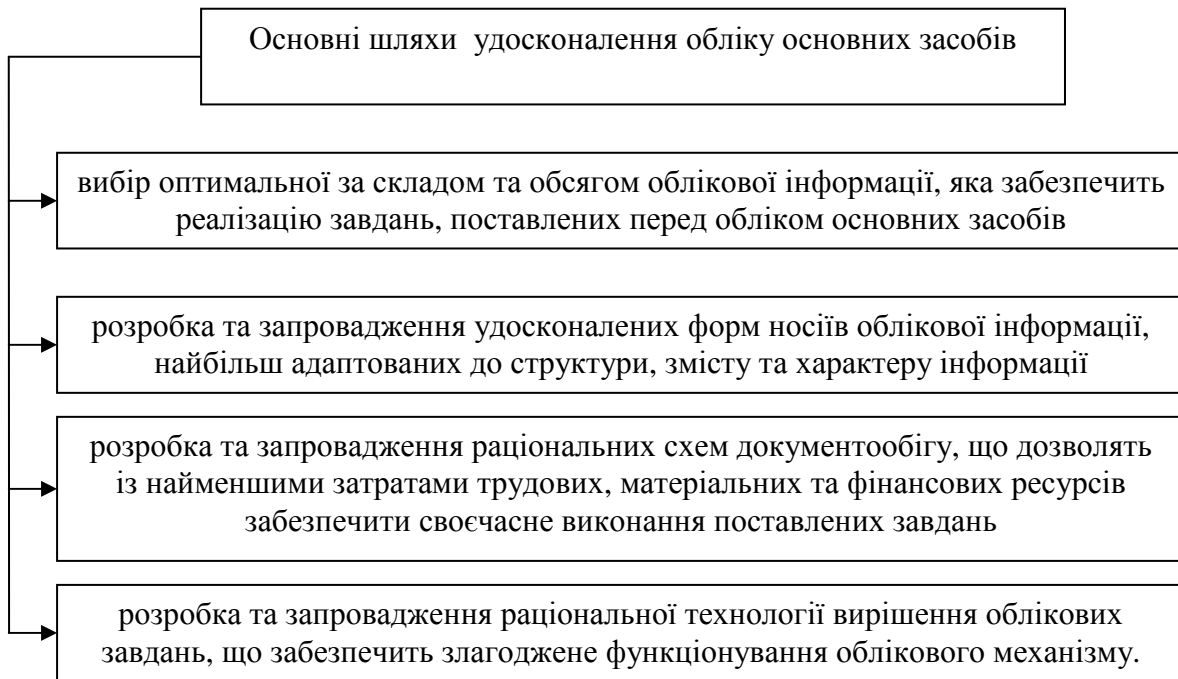


Рисунок 2. Основні шляхи удосконалення системи обліку стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» [4]

Формування системи обліково-аналітичного забезпечення за станом та рухом основних засобів – це створення єдності підсистем обліку, аналізу та контролю, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Тому запропоновані основні аспекти концепції обліково-аналітичного забезпечення стану та руху основних засобів для ПАТ МК «Запоріжсталь» (рис. 3) [10].



Рисунок 3. Концепція обліково-аналітичного забезпечення стану та руху основних засобів на ПАТ «Запоріжсталь» [10]

Адекватність формування системи обліково-аналітичного забезпечення стану та руху основних засобів ПАТ МК «Запоріжсталь» має проявлятися у всіх її підсистемах. У підсистемі обліку – через формування первинних даних у розрізі синтетичних (та/або аналітичних) рахунків і звітної інформації про надходження, ремонти основних засобів. У підсистемі аналізу – через розробку практичного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення оцінки ефективності використання основних засобів. У підсистемі контролю – через співставлення планових і фактичних показників для підвищення ефективності планування оновлення основних засобів [10].

Концепція обліково-аналітичного забезпечення стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь» дасть можливість формування якісної системи обліку даних об'єктів.

Висновки. На підставі аналізу підходів провідних вчених-економістів до трактування терміну «основні засоби» надано власне визначення даного поняття, а саме основні засоби – це матеріально-технічні засоби, які знаходяться в довготривалому використанні у вигляді активної та пасивної частини активу підприємства, переносять свою вартість на собівартість готової продукції частинами зберігаючи свою натуральну форму.

Результатами даної наукової статті є сформований комплексний підхід до формування системи обліку та аудиту стану та руху основних засобів на промисловому підприємстві ПАТ МК «Запоріжсталь». Сформовані пропозиції щодо вдосконалення системи обліку та аудиту стану та руху основних засобів на ПАТ МК «Запоріжсталь».

Використана література

1. Бараннік А.А. Методика проведення аудиту основних засобів підприємства / А.А. Бараннік // Управління розвитком. – 2010. – № 2 (78). – С. 37–38.
2. Білик М.С. Облік, аналіз та аудит: навч. посіб. / Білик М.С., Загородній А.Г., Кіндрацька Г.І., Корягін М.В. та ін. – К.: Кондор, 2008. – 618с.
3. Візіренко С.В. Аудит операцій з обліку рухомого складу підприємства / Ю.П. Доненко, С.В. Візіренко // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 2 (27) – С. 215-220.
4. Гарна С.О. Проблеми обліку основних засобів та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / С.О. Гарна, В.О. Гончар. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer37/344.pdf>
5. Гришко Н. В. Облік і аудит : навч. посібник / Н. В. Гришко, О. Е. Лубенченко, М.С. Куденко – Мін-во освіти і науки України ДонДТУ . – Алчевськ : ДонДТУ, 2013 . – 414 с.
6. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник у 2 частинах. Частина 1/ Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко – Харків: ХНАМГ, 2015. – 163 с.
7. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
8. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. для ВНЗ / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 567 с.
9. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / В. Малахов, І. Оніщенко. – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/17906/1/Малахов%20В..pdf>
10. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія / Н. І. Самбурська. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. –с. 289.
11. Сахарцева І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: монографія / І.І. Сахарцева. – К.: Кондор, 2005. – 374с.

References.

1. Barannik, A.A. (2010), "The methodology of the audit of the enterprise's own assets", *Upravlinnia rozvytkom*, vol. 2 (78), pp. 37–38.
2. Bilyk M.S. and others (2008), *Oblik, analiz ta audyt* [Accounting, analysis and audit], Kondor, Kyiv, Ukraine, p. 618.
3. Vizirenko, S.V. and Donenko, Yu.P. (2015), "An audit of operations is from account of rolling stock of enterprise", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 2 (27), pp. 215-220.
4. Harna, S.O. and Honchar, V.O. "Problems of account of the fixed assets and ways of their decision", [Online], available at: <http://www.sworld.com.ua/konfer37/344.pdf>
5. Hryshko N. V. and others (2013), *Oblik i audyt* [Public and Audit], DonDTU, Alchevsk, Ukraine, p. 414.
6. Hordiienko N.I. and others (2015), *Audyt, metodyka i orhanizatsiia* [Audit, Methodology and Organization], vol. 1, KhNAMH, Kharkiv, Ukraine, p.163.
7. Ivanova, N.A. and Rolinskyi, O.V. (2008), *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodics of audit], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, p. 216.
8. Kulakovska, L.P. and Picha, Yu.V. (2004), *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodics of audit], Karavela, Kyiv, Ukraine, p. 567.
9. Malakhov, V. and Onishchenko, I. "Improvement of the organization of accounting and auditing of fixed assets at the enterprise", [Online], available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/17906/1/Malakhov%20В..pdf>
10. Samburska, N. I. (2015), *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia osnovnyimi zasobamy: teoriia i praktyka (na prykladi pidpriemstv vodoprovodno-kanalizatsiinoho hospodarstva)* [Accounting and analytical support for the management of fixed assets: theory and practice (for example, enterprises of the water supply and sewerage economy)], RVV PUET, Poltava, p. 289.
11. Sakhartseva, I.I. (2005), *Teoretyko-metodolohichni aspekty formuvannia prohram audytu* [Theoretical and methodological aspects of the formation of audit programs], Kondor, Kyiv, Ukraine, 374.

Стаття надійшла до редакції 10.01.2018 р.