

**Тетяна МЕЛІХОВА**кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту,  
Запорізька державна інженерна академія**Олена БУРКОВА**

Запорізька державна інженерна академія

**РОЗРОБКА ПРОГРАМИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ  
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

У статті обґрунтовано необхідність проведення аудиту ефективності основних засобів на підприємстві та запропоновано методологію його проведення, програму перевірки та робочі документи аудитора.

**Ключові слова:** аудит, ефективність, основні засоби, перевірка, програма перевірки, робочий документ аудитора.

Основні засоби є невід'ємної частиною активів будь-якого підприємства, його матеріально-технічною базою. Ефективне використання основних засобів є одним із головних питань поряд з правильною організацією та веденням їх обліку на підприємстві. Тому стає актуальним такий напрям, як аудит ефективності. Нами запропоновано програму проведення аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві.

Актуальною проблемою сьогодні стає необхідність проведення аудиту ефективності використання основних засобів, їх якісно-технічного стану та повноти забезпеченості підприємства цим видом активів.

Проблемними питаннями аудиту основних засобів займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф. Ф. Бутинець [5], Л. П. Кулаковська [9], Б. Ф. Усач, В. В. Сопко, А. Д. Шеремет [15] та інші. Поняття «ефективність» розглядається у працях В. В. Ковальова, М. О. Науменка [10], К. С. Салиги [13], Ю. П. Сурміна [14], Т. В. Якимчука [16] та інших. Проте саме питання необхідності та методології проведення аудиту ефективності використання основних засобів

розкрито недостатньо і вони потребують подальшого дослідження.

Метою роботи є розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів. Головними завданнями статті є розвинути категорію «аудит ефективності використання основних засобів», визначити основні етапи проведення аудиту ефективності використання основних засобів, розробити робочі документи аудитора.

У сучасних умовах проблема ефективного використання засобів та ресурсів підприємства вийшла на перший план і залишається актуальною. Основні засоби зазвичай становлять найбільш вагому частину активів підприємства, тому саме контроль за їх ефективним використанням та якісним станом стає першочерговим завданням. Такий контроль можливий за допомогою періодичного проведення аудиту ефективності використання основних засобів. Але, перш ніж надати визначення цьому поняттю, проведемо критичний аналіз думок фахівців щодо категорій «аудит» (таблиця 1) та «ефективність» (таблиця 2).

**Таблиця 1. Тлумачення поняття «аудит» різними фахівцями**

Автор	Тлумачення поняття
Бутинець Ф. Ф. [5, с. 16]	Аудит - підприємницька діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання
Шеремет А. Д. [15, с. 21]	Аудит - систематичний процес збору та оцінки фактів про економічні дії та події з метою визначення ступеня відповідності цих тлумачень встановленим критеріям та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.
Гончарук Я. А., Рудницький В. С. [6, с. 25]	Аудит - процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і накопичує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріями надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження.
Деева Н. М., Дедіков О. І. [7, с. 8]	Аудит - незалежна перевірка фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них аудитором згідно з чинним законодавством
Закон України «Про аудиторську діяльність» №125-ХІІ від 22. 04. 1993 р. [3]	Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

**Таблиця 2. Точки зору різних авторів на поняття «економічна ефективність»**

Автор	Точка зору
Науменко М. О. [10, с. 65]	Економічна ефективність - результат або віддача в зіставленні з витратами сил і засобів, спрямованих на досягнення певної мети
Темченко А. Г., Турило А. М. [11, с. 91]	Економічна ефективність - результативність, тобто результат діяльності (ефект), який одержує суспільство, підприємство чи окрема людина на одиницю використаних ресурсів.
Сурмін Ю. П. [14, с. 354]	Ефективність - це показник успішності функціонування певної системи для досягнення встановлених цілей.
Якимчук Т. В. [16, с. 185]	Економічна ефективність - показник, який співвідносить здобутий результат з поточними затратами, що зумовили цей ефект, чи використаними економічними ресурсами.

Поняття «ефективність» є однією з найскладніших категорій економіки. У загальному вигляді це відношення певного результату до витрат або ресурсів, що були витрачені для його отримання.

Розрізняють технічну та економічну ефективність. Перша означає використання мінімальної кількості ресурсів для досягнення певного ефекту (наприклад, певного обсягу випуску продукції), або досягнення максимального ефекту при фіксованих витратах певних ресурсів.

Економічна ефективність є ширшим поняттям, ніж технічна.

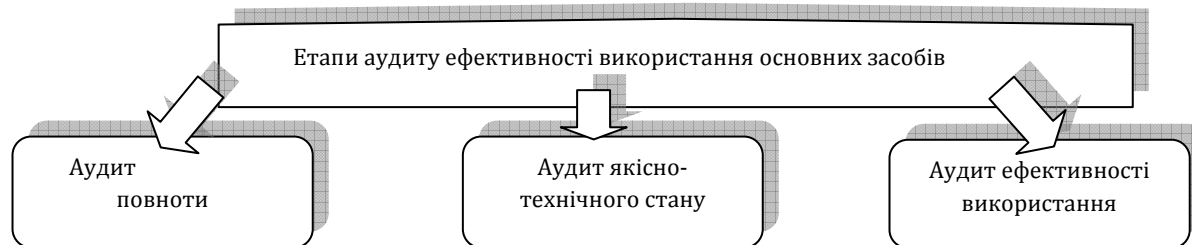
Вона означає, що для отримання максимальної користі від використання обмежених ресурсів необхідно здійснювати тільки ті економічні дії, які призводять до додаткової вигоди, яка перевищує додаткові витрати.

Крім аудиту у традиційному розумінні, метою якого є перевірка законності та правильності ведення бухгалтерського обліку та відображення інформації

про основні засоби у фінансовій звітності, виділяють поняття «аудит ефективності використання основних засобів». На основі критичного аналізу думок вчених, авторами статті розвинуто це поняття.

Аудит ефективності використання основних засобів - перевірка первинних документів, даних рахунку бухгалтерського обліку 10 «Основні засоби», показників відповідних статей балансу суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про фактичну наявність, повноту забезпечення, якість технічного стану основних засобів, достовірність, законність, правильність, точність ведення обліку та складання звітності в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податкового кодексу України, а також розробка пропозицій щодо ефективності їх використання.

На нашу думку, аудит ефективності використання основних засобів доцільно проводити в три етапи (рис. 1).



**Рис. 1. Етапи аудиту ефективності використання основних засобів\***

\* Розроблено автором

На перевірку винесено наступні питання: 1) перевірка змін активної частини основних засобів у часі; 2) перевірка показників технічного стану ОЗ: коефіцієнта зносу та придатності; 3) перевірка показників руху основних засобів: коефіцієнтів вибуття та оновлення; 4) перевірка коефіцієнтів використання основних засобів (фондовіддачі, фондомісткості та рентабельності основних засобів); 5) перевірка завантаження виробничих потужностей підприємства.

Програма аудиту повинна відповідати певним визначеним критеріям якості (таблиця 3).

Спираючись на зазначені етапи проведення, пропонуємо наступну програму аудиту ефективності основних засобів (таблиця 4).

На основі програми авторами статті розроблено робочі документи аудитора (таблиці 5-9), з огляду на те, що ефективність того чи іншого явища, процесу, показника можливо встановити за допомогою порівняння його з певним еталоном (нормативне, середньогалузеве значення) або спостереження за

змінами того чи іншого показника в динаміці (з часом).

У статті розвинуто категорію «аудит ефективності використання основних засобів», розроблено програму аудиту ефективності основних засобів та робочі документи аудитора, які, на відміну від традиційного аудиту з метою перевірки законності та правильності ведення бухгалтерського обліку та відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності, додатково містять наступні етапи: аудит повноти забезпеченості, аудит якісно-технічного стану та аудит ефективності використання основних засобів. Запропонована програма та робочі документи дають змогу перевірити ефективність використання основних засобів на підприємстві та виявити резерви збільшення економічної ефективності використання цього виду активів.

**Таблиця 3. Критерії якості аудиторської перевірки**

Позначення	Критерій	Характеристика
А	Наявність	Усі відображені у фінансовій звітності активи та пасиви існують і належать підприємству на дату складання звітності
Б	Правдивість	Усі вартісні оцінки активів та пасивів відповідають первинним документам, на основі яких вони були сформовані
В	Права і зобов'язання	Суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на певні об'єкти, що є його власністю
Г	Повнота	Усі активи та пасиви, які належать підприємству на дату складання Балансу, повинні бути в ньому відображені. Усі господарські операції, які відбулися на дату складання Балансу, повинні бути відображені в обліку
Д	Вимірювання	У фінансовій звітності відображено лише ту інформацію, яка може бути представлена у грошовому вимірнику
Е	Оцінка вартості	Усі вартісні оцінки активів і пасивів Балансу сформовані на основі принципів бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства
Є	Подання та розкриття інформації	Усе відповідним чином класифіковано, розкрито у фінансовій звітності

**Таблиця 4. Програма аудиту ефективності використання основних засобів**

№	Мета	Завдання - критерії якості	Аудиторські процедури	Методи	Аудиторські докази	Індекс роб. документа	Термін перевірки	Виконавець
<b>I Аудит повноти забезпеченості основними засобами</b>								
	Впевнитись у позитивній динаміці змін активної частини основних засобів у часі	Г, А	Перевірка змін активної частини основних засобів у часі	Арифметичний, аналіз	Ф5 «Примітки до річної фінансової звітності»	ОЗЕ-1		
<b>II Аудит якісно-технічного стану основних засобів</b>								
	Впевнитись у належному технічному стані та придатності до експлуатації основних засобів	А, Г, Е	Перевірка показників технічного стану ОЗ: коефіцієнту зносу та придатності	Порівняння, арифметичний, аналіз	Ф1 «Баланс», Ф5 «Примітки до річної фінансової звітності»	ОЗЕ-2		
	Перевірити показники інтенсивності (динаміки) руху основних засобів	Є, Е, Г	Перевірка показників руху основних засобів: коефіцієнтів вибуття та оновлення, зіставлення даних з нормативними та середньогалузевими значеннями	Арифметичний, порівняння, аналіз	Ф1 «Баланс», Ф5 «Примітки до річної фінансової звітності»	ОЗЕ-3		
<b>III Аудит ефективності використання основних засобів</b>								
	Впевнитися в ефективності використання основних засобів на підприємстві	Г, Е	Перевірка коефіцієнтів використання основних засобів (фондовіддачі, фондомісткості та рентабельності основних засобів) та співставлення їх з нормативними та середньогалуз. значеннями	Арифметичний, порівняння	Ф1 «Баланс», Ф2 «Звіт про фін. результати»	ОЗЕ-4		
	Перевірити ступінь завантаженості виробничого обладнання підприємства	Е, Г	Перевірка завантаження виробничих потужностей підприємства через розрахунок коефіцієнтів інтенсивного, екстенсивного, інтегрального використання та виявлення резерву потужностей	Арифметичний, аналіз, документальний	Технічна та експлуатаційна документація обладнання, графік роботи обладнання	ОЗЕ-5		

Таблиця 5. Перевірка змін активної частини основних засобів у часі ОЗЕ-1

№	Показники	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення показників звітнього року від попереднього		Відхилення даних підприємства від даних аудиту (ряд. 2, ст. 8- ряд. 2 ст. 7)
		За попередній рік	За звітний рік	За попередній рік	За звітний рік	За даними підприємства	За даними аудиту	
1	Середньорічна вартість основних засобів, грн.							
2	У тому числі: середньорічна вартість активної частини основних засобів (машини та обладнання+транспортні засоби+ інструменти, прилади та інвентар), грн.							
3	Питома вага активної частини ОЗ, % ( ст. 2 ряд. 2/ст. . 2 ряд. 1) *100%							

Таблиця 6. Перевірка показників технічного стану основних засобів ОЗЕ-2

№	Показник	Формула розрахунку	За даними підприємства			За даними аудиту			Нормативне значення	Відхилення								
			На поч.	На кін.	Відхилення	На поч.	На кін.	Відхилення		даних підприємства від аудиту			даних аудиту від нормат. значення					
1	Коефіцієнт зносу, од.	Ф1 р. 032/Ф1 р. 031 (окремо на поч. та кінець періоду)							Нормативне значення - менше 0,5 Середньогалузеві значення: Легка пром-ть- 0,28 Хімічна - 0,52 Машинобудування - 0,49 Нафтова - 0,46 Важка пром-ть- 0,58 Енергетика - 0,55 Транспорт - 0,49									
2	Коефіцієнт придатності, од.	Ф1 р. 030/Ф1 р. 031 (окремо на поч. та кінець періоду)							Нормативне значення - більше 0,5									

**Таблиця 7. Перевірка показників руху основних засобів ОЗЕ-3**

№	Показник	Формула розрахунку	За даними підприємства			За даними аудиту			Нормативне значення	Відхилення даних підприємства від даних аудиту		
			попередній період	звітний період	відхилення	попередній період	звітний період	відхилення		попереднього періоду	звітнього періоду	відхилень
1	Коефіцієнт оновлення, од.	$\frac{\Phi 5 \text{ р. } 260 \text{ гр. } 5 / \Phi 1 \text{ р. } 031 \text{ гр. } 4}{4}$							Збільшення в динаміці			
2	Коефіцієнт вибуття, од.	$\frac{\Phi 5 \text{ р. } 260 \text{ гр. } 8 / \Phi 1 \text{ р. } 031 \text{ гр. } 3}{3}$							Повинен бути менше, ніж коефіцієнт оновлення ОЗ			

**Таблиця 8. Перевірка коефіцієнтів використання основних засобів ОЗЕ-4**

№	Показник	Формула розрахунку	За даними підприємства			За даними аудиту			Нормативне значення	Відхилення									
			попередній період	звітний період	Відхилення	попередній період	звітний період	Відхилення		Даних підприємства від даних аудиту			Даних аудиту від нормативного значення						
										Попереднього періоду	звітнього періоду	Відхилень	попередній період	звітний період	Відхилення				
1	Коефіцієнт фондівдачі (оборотності), од.	$\frac{\Phi 2 \text{ р. } 035 / ((\Phi 1 \text{ р. } 031 \text{ гр. } 3 + \text{ р. } 031 \text{ гр. } 4) / 2)}{2}$							>0, збільшення в динаміці. Середньогалузеві значення: Легка промисловість - 2,77 Хімічна-1,56 Машинобудування-0,94 Нафтова - 2,81 Важка промисловість - 3,04 Енергетика - 1,74 Транспорт - 1,12										
2	Коефіцієнт фондомісткості, од.	1/коефіцієнт фондівдачі							<1, зменшення у динаміці. Середньогалузеві значення: Легка промисловість - 0,36 Хімічна-0,64 Машинобудування-1,06 Нафтова - 0,36 Важка промисловість - 0,33 Енергетика - 0,57 Транспорт - 0,89										
3	Рентабельність основних засобів, од.	$\frac{\Phi 2 \text{ р. } 220 \text{ чи } 225 / ((\Phi 1 \text{ р. } 031 \text{ гр. } 3 + \text{ р. } 031 \text{ гр. } 4) / 2)}{2}$							Збільшення у динаміці. Середньогалузеві показники:  Промисловість 0. 147 Сільське господарство 0. 149 Будівництво 0. 242 Транспорт 0. 098 Зв'язок 0. 207 Торгівля та громадське харчування 0. 366 Побутове обслуговування 0. 197 Заготівлі 0. 055 Матеріально-технічне постачання та збут 0. 299 Комунальне господарство 0. 012 Наука та науково-дослідні організації 0. 186										

**Таблиця 9. Перевірка завантаження виробничих потужностей ОЗЕ-5**

Показники	Формула розрахунку	Нормативне значення	За даними підприємств а	За даними аудиту	Відхилення	
					даних підприємства від даних аудиту	даних аудиту від нормативу
Коефіцієнт інтенсивного використання, од.	Р факт. /Р пасп.	ближче до 1				
Коефіцієнт екстенсивного використання, од.	Т факт. /Т календ.	ближче до 1				
Коефіцієнт інтегрального використання, од.	К інтенс. *К екстенс.	ближче до 1				
Резерв потужностей, %	(1-Кінтегр. )*100%	зменшення				
<p>Р факт. - фактична продуктивність обладнання, [деталь/годину]                      Р пасп. - паспортна продуктивність обладнання, [деталь/годину]                      Т факт. - ефективний (фактичний) фонд робочого часу, [годин]                      Т календ. - календарний фон робочого часу, [годин]                      Т факт. =Пзм*Тд*Тзм*Кт- Ттип- Тпзр,                      Де Пзм- кількість робочих змін, встановлена графіком роботи підприємства;                      Тд- кількість робочих днів одиниці обладнання, яке бере участь у виготовленні цільової продукції, днів на тиждень;                      Тзм- тривалість робочої зміни, обумовлена графіком роботи підприємства, годин на день;                      Кт- кількість робочих тижнів на рік;                      Ттип- технологічно неминучі перерви в роботі основного обладнання, годин;                      Тпзр- планово-запобіжні ремонти основного обладнання (передбачені планом капітальні та поточні ремонти обладнання), годин.</p>						

### Список літератури

1. 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. Гук та ін. ]. -2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ari.com.ua>.
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. –725 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://edu.minfin.gov.ua>.
3. Про аудиторську діяльність : закон України від 22. 04. 1993 р. № 3126-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. №92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст]: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. - 3-е вид., перероб. та доп. - Житомир:ПП «Рута», 2006. - 512с.
6. Гончарук, Я. А. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3 тє вид., перероб. і доп. - К. : Знання, 2007. - 443с.
7. Деева Н. М. Аудит [Текст] : навч.-методичн. Посібник / Н. М. Деева, О. І. Дедіков. -К. : Центр учбової літератури,2007. -184с.
8. Кулаковська, Л. П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
9. Наконечний, Б. В. Підвищення ефективності управління основними виробничими засобами на підприємстві [Текст] / Б. В. Наконечний // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. - Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2010. - 416 с.
10. Науменко, М. О. Ринкові критерії оцінки ефективності відтворення капіталу підприємства / М. О. Науменко // Коммунальное хозяйство городов : научно-технический сборник. - 2003. - №50. -С. 65-70.
11. Нусинов, В. Я. Экономический анализ деятельности предприятия и объединений в промышленности [Текст] : учеб. пособие/ В. Я. Нусинов, А. М. Турило, А. Г. Темченко. - Кривой Рог: Минерал, 1999. -172с.
12. Рац, О. М. Визначення сутності поняття «ефективність функціонування підприємства» [Текст] / О. М. Рац // Економічний простір. - 2008. - №15. - С. 275-285.
13. Салига, К. С. Ефективність господарської діяльності підприємств [Текст] : монографія / К. С. Салига. – Запоріжжя : ЗЦНТЕІ, 2005. – 180 с.
14. Сурмин, Ю. П. Теория систем и системный анализ [Текст] : учеб. пособие. / Ю. П. Сурмин. - К. : МАУП, 2003. – 368 с.
15. Шеремет, А. Д. Аудит [Текст] : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с.
16. Якимчук, Т. В. Соціально-економічна ефективність підприємства та її значення у сучасних умовах [Текст] / Т. В. Якимчук // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 184-189.

---

## РЕЗЮМЕ

*Мелихова Татьяна, Буркова Алена*

**Разработка программы аудита эффективности использования основных средств на предприятии**

Авторами статьи обоснована необходимость проведения аудита эффективности основных средств на предприятии и предложена методология его проведения, программа проверки и рабочие документы аудитора.

## RESUME

*Melikhova Tetiana, Burkova Alyona*

**Development of the program of audit efficiency of fixed assets on the enterprise**

The authors ground the necessity of audit efficiency of fixed assets on the enterprise and offer its methodology. The program of checking and working documents of auditor are shown.

*Стаття надійшла до редакції 04.10.2012 р.*