

УДК 338

О. В. Гамова,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія
І. А. Козачок,
ст. викладач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія
А. В. Майна,
магістр ОА-17, Запорізька державна інженерна академія

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.2.79

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

O. Gamova,
Cand. Sci. (Econ.), associate professor of Accounting
and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy
I. Kozachok,
Senior Lecturer of Accounting and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy
A. Mayna,
master AA-17 of Zaporizhzhia State Engineering Academy

PROPOSALS FOR IMPROVING THE AUDIT OF FIXED ASSETS IN THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

Авторами статті, на підставі дослідженого матеріалу трактування поняття "основні засоби" вітчизняними вченими-економістами, запропоновано своє визначення, а саме: основні засоби — це результат людської діяльності, виражений у матеріальні цінності, який використовується підприємством більш ніж один рік і поступово переносить свою вартість на виготовлену продукцію (надані послуги) у вигляді амортизаційних відрахувань, зберігаючи свою натуральну форму.

Обґрунтовано мету та завдання проведення аудиту основних засобів на промисловому підприємстві. Розроблено програму аудиту основних засобів для підвищення якості облікових робіт на підприємстві, яка включає тест внутрішнього контролю амортизації основних засобів, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Програма аудиту має комплексний підхід до формування інформаційної бази аудиту основних засобів у розрізі аудиторських процедур та джерел аудиторських доказів (первинних документів, реєстрів обліку фінансової та податкової звітності). Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку основних засобів на промисловому підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку основних засобів, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити якість облікових робіт підприємства.

Аудит основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" базується на перевірці правильності оприбуткування основних засобів, введення їх в експлуатацію, чіткості і повноти розрахунку амортизаційних відрахувань, своєчасності списання та правильності оформлення відповідних первинних документів.

Сформований комплексний підхід до аудиту основних засобів на промисловому підприємстві ПрАТ "Запоріжвогнетрив". Сформовано пропозиції щодо вдосконалення програми аудиту основних засобів та робочих документів у розрізі амортизаційних відрахувань на ПрАТ "Запоріжвогнетрив". Для узагальнення результатів перевірки, на основі програми аудиту основних засобів розроблено робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формуються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення.

The authors of the article on the ground of investigated material, which shows interpretation of the concept "fixed assets" by native scientists-economists, suggested their own definition: fixed assets are the result of human activity, which is expressed in material assets and is used by the enterprise more than a year; they gradually transfer its value to finished goods or services in the form of amortization deductions and save their natural form.

The authors of the article grounded the aim and tasks of fixed assets audit carrying out in the industrial enterprise. In the article they elaborated the fixed assets audit programme for increasing of quality of accounting works in the enterprise which includes internal control test of fixed assets amortization, general audit plan, audit programme, auditors' working papers. The audit programme has comprehensive approach to forming of InfoBase of fixed assets audit in section of audit procedures and sources of audit evidences (source documents, accounting registers, financial accountability and tax accounts). The offered method of checking will enable auditor to cover all aspects of accounting of fixed assets in the industrial enterprise, to investigate correctness, timeliness and legality of reflection of fixed assets in accounting; to discover violations on timely; to conduct qualitative audit and to increase the quality of accounting works in the enterprise.

The fixed assets audit in PJSC "Zaporozhogneupor" is basing on checking of correctness of fixed asset recognition, putting them into operation, accuracy and completeness of amortization deductions calculations, timeliness of retirements and correctness of execution of appropriate source documents.

The comprehensive approach to fixed assets audit in the industrial enterprise PJSC "Zaporozhogneupor" was formed. The proposals concerning the improvement of fixed assets audit programme and working documents in section of amortization deductions PJSC "Zaporozhogneupor" were suggested. The working documents were elaborated for summarizing of checking results based on fixed assets audit programme. In these documents received information is fixed and appropriate summaries about revealed deviations and violations are formed.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, знос, облік, план аудиту, програма аудиту, робочі документи.

Key words: fixed assets, depreciation, depreciation, accounting, audit plan, audit program, working documents.

ВСТУП

У сучасному світі ведення підприємницької діяльності мало ймовірно без участі основних засобів. Вони утримуються для використання при виготовленні продукції або поставки товарів (робіт, послуг), для надання в оренду іншим особам або для адміністрування та збутових цілей, а також, як очікується, будуть використані протягом більш ніж одного звітного періоду. Основні засоби — один з важливіших елементів активів, який забезпечує безперервне функціонування підприємств. Стан, вартість, достовірні оцінки об'єктів основних засобів цікавлять не тільки керівництво та засновників підприємства, а й потенційних інвесторів, які приймають рішення вкладання коштів з огляду фінансових та аудиторських звітів. Тому, аудит основних засобів має стратегічну функцію у розвитку підприємств і прийнятті управлінських рішень та потребує подальшого вивчення та удосконалення, з метою контролю за дотриманням чинного законодавства наявності, обліку та руху основних засобів на підприємстві.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження діючої практики аудиту основних засобів займалися такі видатні науковці: Андрієнко О.М., Бречко Т.М., Бутинець Ф.Ф., Варцаба В.І., Вознюк Г.Л.,

Герасимович А.М., Жидеєва Л.І., Загородній А.Г., Литвин Н.Б., Сарахман О.М., Хом'як Р.Л. та інші. Але, незважаючи на достатню кількість досліджень і публікацій, термін "основні засоби" потребує більш детального вивчення та висвітлення теоретичних аспектів удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою даної статті є обґрунтування та розробка пропозицій щодо удосконалення діючої практики аудиту основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив".

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Фінансовий облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (далі — основні засоби) в Україні ведеться з дотриманням законодавства.

Законодавчі та нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, ефективності та інтенсивності їх використання на підприємствах наведено в таблиці 1.

З наведеної вище таблиці видно, що облік основних засобів в Україні регулюється багатьма нормативними актами, що дає змогу базуючись на цих законодавчих актах, застосовуючи методики та інструкції, вести відповідний облік основних засобів, вірно відобра-

Таблиця 1. Огляд нормативно-законодавчої бази з обліку основних засобів

№	Нормативне джерело	Питання, що розкривається
1	2	3
1	Податковий кодекс України [10]	В частині основних засобів здійснюється розподіл на 16 груп з визначенням мінімального строку їх експлуатації, методи проведення амортизації, формування первісної вартості ОЗ, правил проведення індексації та ін.
2	Господарський кодекс України [4]	Поняття майна підприємства, в тому числі й основних засобів, джерел його формування тощо
3	Цивільний кодекс України [13]	Порядок придбання та оренди, правила використання транспортних засобів як основних засобів
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [11]	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації основних засобів, а також її розкриття у фінансовій звітності
5	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7]	Визначаються рахунки, на яких обліковуються основні засоби, а також ті рахунки з якими може кореспондувати 10 рахунок та субрахунки, що йому належать
6	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6]	Визначає порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності
7	Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів [9]	Розглядає конкретні операції з основними засобами з відповідною кореспонденцією рахунків до них
8	Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів» [5]	Складова частина державної системи класифікації та кодування техніко-економічної і соціальної інформації. Розглядається детальна класифікація основних фондів

жати всі операції в обліку. Законодавчі та нормативні документи визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності.

Вітчизняні вчені-економісти визначають поняття "основні засоби" так:

Бутинець Ф.Ф. — це 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) [1].

Хом'як Р.Л. — це 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) [12].

Ковальчук І.В. — це вартісна форма існування засобів праці, які тривалий час, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми, багаторазово беруть участь у процесі виробництва, поступово спрацьовуються і частинами (як амортизаційні відрахування) переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції [8].

На основі дослідження терміну можна запропонувати своє визначення основних засобів — це результат людської діяльності, виражений у матеріальній цінності, який використовується підприємством більш ніж один рік і поступово переносить свою вартість на виготовле-

ну продукцію (надані послуги) у вигляді амортизаційних відрахувань, зберігаючи свою натуральну форму.

ПрАТ "Запоріжвогнетрив" — входить до п'ятірки найбільших виробників вогнетривкої продукції країн СНД і є найбільшим вогнетривким підприємством в Україні, яке не має собі рівних за видами і асортиментом високоякісної продукції — понад 1200 основних марок вогнетривів, неформованих матеріалів, бетонних сумішей та мас.

На балансі підприємства ПрАТ "Запоріжвогнетрив" станом на початок 2018 року первісна вартість основних засобів склала 422626 тис. грн, що складає 42,48 % від загального балансу активу. Тож, раціональне використання основних засобів та своєчасний аудит забезпечує підтримку майже половини активів всього підприємства.

До основних засобів ПрАТ "Запоріжвогнетрив" відносяться: будівлі, в яких розташовані офіси,

складські приміщення, виробничі цехи, лабораторії, приміщення соціального призначення, гаражі та ангари, будівлі, що здаються в оренду та багато інших; адміністративні автомобілі та автомобілі, що використовуються в процесі виробництва; машини та обладнання; офісна техніка та багато іншого.

Будівлі і споруди та автомобілі на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" відображаються на балансі підприємства за ринковою вартістю, що визначається вартісною оцінкою. Решта груп основних засобів обліковується за первинною (фактичною) вартістю, яка дорівнює вартості грошових коштів або справедливій вартості інших активів, колишніх витрачених на придбання або створення основних засобів.

Облік основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" регламентується низкою документів, а саме: наказом про облікову політику, положенням про головного бухгалтера, посадовими інструкціями, графіком документообігу та іншими. Інвентаризація основних засобів і аналіз норм амортизаційних відрахувань проводиться щорічно з метою отримання економічних вигод від подальшого їх використання. Тому з метою контролю за правильністю обліку основних засобів на підприємстві проводиться щорічний аудит.

Аудит основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" базується на перевірці правильності оприбуткування основних засобів, введення їх в експлуатацію, чіткості і повноти розрахунку амортизаційних відрахувань, своєчасності списання та правильності оформлення відповідних первинних документів.

Мета аудиту основних засобів полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інфор-

Таблиця 2. Макет тесту внутрішнього контролю амортизації основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Вид діяльності підприємства: - виробниче; - фінансове; - комерційне; - консультативне				
2	Облік на підприємстві ведеться: - автоматизовано; - ручним способом; - комбіновано				
3	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?				
4	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?				
5	Чи були виявлені аудиторами порушення?				
6	Чи правильно і своєчасно відображається інформація про первісну вартість об'єкта основних засобів?				
7	Чи правильно формуються амортизаційні групи?				
8	Метод нарахування амортизації, що застосовується на підприємстві: - прямолінійний; - прискореної амортизації; - кумулятивний; - зменшення залишкової вартості; - виробничий				
9	Чи правильно застосовуються методи нарахування амортизації?				
10	Чи правильно відображається сума нарахованої амортизації на рахунках бухгалтерського обліку?				
11	Чи правильно застосовуються форми первинної облікової документації для відображення: - ремонтних робіт; - модернізації, реконструкції				
12	Чи своєчасно проводиться інвентаризація?				
13	Чи проводиться на підприємстві переоцінка основних засобів?				

Таблиця 3. Загальний план для проведення аудиту основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

№	Етапи	Мета та завдання	Перелік процедур	Термін аудиту	ПІБ
1	2	3	4	5	6
1	Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту основних засобів	Обмін листами, укладання договору ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування		
2	Основний	Впевнитись у правильній класифікації та наявності документів про рух основних засобів	Перевірка структури основних засобів та наявності нормативних документів		
2	Основний	Визначити відповідність основних засобів законодавчим вимогам та статутним документам, достовірність первинних даних про формування та використання основних засобів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності	Аудит амортизації основних засобів		
3	Заклучний	Складання аудиторського звіту	Здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації		

мації щодо повноти, достовірності і законності відображення інформації про облік та амортизацію основних засобів.

Щорічний аудит підтверджує, що аналітичний і синтетичний облік основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" відповідає вимогам законодавчо-нормативних актів, але необхідно посилити контроль за нарахуванням амортизаційних відрахувань і оформленням операцій з амортизації основних засобів. З цієї метою можна запропонувати макет тесту внутрішнього контролю амортизації основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" (табл. 2).

Поетапна послідовність дій аудитора, тобто за якими напрямками та з якою інтенсивністю буде проводитись

аудит основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив", визначає план перевірки, представлений в таблиці 3.

У таблиці 4 пропонується програма аудиту основних засобів та нарахування амортизації на ПрАТ "Запоріжвогнетрив", яка надасть можливість визначити характер, час та обсяг перевірки для якісного проведення запланованих аудиторських процедур, що необхідні для виконання загального плану аудиту.

Для узагальнення результатів перевірки, на основі програми аудиту амортизації основних засобів розроблені робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення (табл. 5— 10).

Таблиця 4. Запропонована програма аудиторської перевірки обліку основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

№	Мета та критерії якості	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методи перевірки	Код робочого документа	Період перевірки	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Упевнитися в наявності та умовах збереження ОЗ [А, Б, Г, Д]	Перевірка наявності і збереження основних засобів		Документальний, суцільний	ОЗ-1			
1.1	Упевнитися у створенні комісії з приймання ОЗ [А, Б, В]	Перевірка створення комісії з приймання основних засобів	Накази, розпорядження	Документальний	ОЗ-1.1			
1.2	Упевнитися у правильності оформлення договорів купівлі-продажу ОЗ [А, Б, В, Г]	Перевірка оформлення договорів купівлі-продажу основних засобів	Договори угоди	Документальний	ОЗ-1.2			
1.3	Упевнитися у правильності оформлення протоколів договірної ціни [А, Б, В, Г]	Перевірка оформлення протоколів договірної ціни	Протоколи, угоди, накази	Документальний, арифметичний	ОЗ-1.3			
1.4	Упевнитися у правильності відображення первісної вартості в актах приймання-передачі ОЗ [А, Б, В, Г, Е]	Перевірка правильності відображення первісної вартості в актах приймання-передачі основних засобів	Акти приймання-передачі, інвентарні картки, журнали реєстрації	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-1.4			
1.5	Упевнитися у правильності відображення первісної вартості після добудови і дообладнання об'єктів [А, Б, В, Г, Е]	Перевірка правильності відображення первісної вартості після добудови і дообладнання об'єктів, реконструкції або часткової ліквідації об'єктів	Проектно-кошторисна документація, накази, акти інвентаризації	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-1.5			
1.6	Упевнитися в організації синтетичного і аналітичного обліку ОЗ [А, Б, В, Г, Д]	Оцінка організації синтетичного і аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і за матеріально відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів	Первинні документи, облікові реєстри, облікова політика	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-1.6			
1.7	Упевнитися в правильності обліку витрат на ремонт ОЗ [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка і оцінка діючого на підприємстві порядку обліку витрат на ремонт основних засобів	Облікова політика, накази, кошториси, звіти	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-1.7			
1.8	Упевнитися в правильності проведеної переоцінки ОЗ [А, Б, В, Г, Д, Е]	Перевірка результатів проведеної переоцінки основних засобів	Накази, акти, інвентаризації ні документи, облікові реєстри	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-1.8			
1.9	Упевнитися в результатах останньої інвентаризації ОЗ [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка результатів останньої інвентаризації основних засобів	Інвентаризаційні документи, первинні документи, облікові реєстри	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-1.9			
1.10	Упевнитися з правильністю ведення картотеки ОЗ та інвентарних списків [А, Б, В, Г]	Ознайомлення з порядком ведення картотеки основних засобів та інвентарних списків по конкретним матеріально відповідальним особам бухгалтерією підприємства	Картотека, інвентаризаційні документи, накази, договори про матеріальну відповідальність	Документальний	ОЗ-1.10			
1.11	Упевнитися в забезпеченості підприємства нормативними документами [А, Б, В, Г]	Перевірка забезпеченості бухгалтерії діючими документами	Накази, розпорядження	Документальний	ОЗ-1.11			
1.12	Упевнитися у правильності відображення у звітності наявності ОЗ [А, Б, Г, Д]	Перевірка відображення у звітності наявності основних засобів	Форми звітності	Документальний	ОЗ-1.12			
2	Упевнитися правильності відображення руху ОЗ [А, Б, Г, Д]	Перевірка руху основних засобів			ОЗ-2			
2.1	Упевнитися у правильності відображення у бухгалтерському обліку внесків у статутний капітал [А, Б, Г, Д]	Перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку внесків у статутний капітал	Накази, акти приймання, реєстри бухгалтерського обліку	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-2.1			
2.2	Упевнитися у правильності оцінки внесених до статутного капіталу ОЗ [А, Б, Г, Д, Е]	Перевірка правильності оцінки внесених до статутного капіталу основних засобів	Методики оцінки, протоколи зборів засновників	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-2.2			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.3	Упевнитися у правильності відображення фактичного надходження в якості внесків засновників у статутний капітал ОЗ [А, Б, Г, Д]	Перевірка фактичного надходження в якості внесків засновників у статутний капітал основних засобів	Накази, акти, рахунки, реєстри бухгалтерського обліку, баланс	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-2.3			
2.4	Упевнитися у правильності відображення фактичного вибуття ОЗ [А, Б, Г, Д]	Перевірка фактичного вибуття основних засобів у результаті розрахунків із засновниками	Протоколи, накази, реєстри бухгалтерського обліку, акти, баланс	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-2.4			
2.5	Упевнитися у правильності відображення у звітності руху ОЗ [А, Б, Г, Д, Є]	Перевірка відображення у звітності руху основних засобів	Форми звітності	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-2.5			
3	Упевнитися у правильності відображення нараховування амортизації [А, Б, Г, Д]	Перевірка правильності нараховування амортизації	Розрахунки	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-3			
3.1	Упевнитися у правильності відображення щомісячного нараховування амортизації по ОЗ [А, Б, Г, Д]	Перевірка правильності щомісячного нараховування амортизації по основним засобам в цілях ведення обліку та оподаткування	Довідки, реєстри бухгалтерського обліку, баланс	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-3.1			
3.2	Упевнитися у правильності відображення об'єктів ОЗ, але за якими не нараховується амортизація [А, Б, Г, Д]	Перевірка об'єктів основних засобів, але за якими не нараховується амортизація	Довідки, розрахунки, реєстри бухгалтерського обліку, документи	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-3.2			
3.3	Упевнитися у правильності відображення об'єктів ОЗ, по яких нараховується прискорена амортизація [А, Б, Г, Д]	Перевірка об'єктів основних засобів, по яких нараховується прискорена амортизація	Розрахунки, довідки, реєстри обліку, кошторису	Документальний, арифметичний, суцільний	ОЗ-3.3			
3.4	Упевнитися у правильності формування документів по нарахованій амортизації ОЗ, що вносяться в якості внеску в капітал [А, Б, Г, Д]	Перевірка документів по нарахованій амортизації основних засобів, що вносяться в якості внеску в статутний капітал	Рішення ради директорів, рішення річних зборів акціонерів	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-3.4			
3.5	Упевнитися у правильності відображення терміну нараховування амортизації [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка терміну, з якого починається і з якого закінчується нараховування амортизації основних засобів	Протоколи, довідки, розрахунки, акти, баланс, реєстри обліку, дані про рух грошових коштів	Документальний	ОЗ-3.5			
3.6	Упевнитися у правильності відображення в звітності нарахованої амортизації [А, Б, Г, Д, Є]	Перевірка відображення в звітності нарахованої амортизації основних засобів	Форми звітності	Документальний, арифметичний	ОЗ-3.6			
4	Упевнитися у правильності розрахунків з оподаткування [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка правильності оподаткування за основними засобами			ОЗ-4			
4.1	Упевнитися у правильності розрахунків з ПДВ [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка правильності розрахунків з ПДВ	Декларації і розрахунки з ПДВ, книги покупок і продажів, рахунки-фактури, накладні, довідки, розрахунки, інші документи	Документальний, арифметичний, вибірковий	ОЗ-4.1			
4.2	Упевнитися у правильності розрахунків з податку на прибуток [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка правильності розрахунків з податку на прибуток	Декларації і розрахунки, звіт про прибутки і збитки, довідки, облікові реєстри	Документальний, арифметичний, суцільна	ОЗ-4.2			
4.3	Упевнитися у правильності розрахунків з податку на майно [А, Б, В, Г, Д]	Перевірка правильності розрахунків з податку на майно	Декларації та розрахунки, довідки, інші відомості	Документальний, арифметичний, суцільна	ОЗ-4.3			
4.4	Упевнитися у правильності відображення у звітності всіх операцій з обліку ОЗ [А, Б, Г, Є]	Перевірка відображення у звітності всіх операцій з обліку основних засобів	Форми звітності	Документальний, арифметичний, суцільна	ОЗ-4.4			
Критерії якості аудиторської перевірки: А – наявність, Б – правдивість, В – права та зобов'язання, Г – повнота, Д – вимірювання, Е – оцінка варіантності, Є – подання та розкриття								

Таблиця 5. Робочий документ з перевірки фактичної наявності основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

№ з/п	Цех	Найменування об'єкта ОЗ	Інв. №	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення
				кількість	вартість	кількість	вартість	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Таблиця 6. Робочий документ з перевірки правильності встановлення строку корисного використання основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

Дата акта приймання	Інв. №	№ акта	Найменування об'єкта ОЗ	Первісна вартість, грн	Строк корисного використання, років		Відхилення
					за даними підприємства	за даними аудитора (згідно ПКУ)	
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця 7. Робочий документ з перевірки правильності початку нарахування амортизації основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

Дата введення в експлуатацію	Інв. №	№ акта приймання	Найменування об'єкта ОЗ	Первинна вартість, грн	Місяць, з якого починається нарахування амортизації за даними		Відхилення
					підприємства	аудитора	
1	2	2	3	4	5	6	7

Таблиця 8. Робочий документ з перевірки правильності визначення та повноти відображення в обліку вартості, що амортизується, об'єктів основних засобів, які надійшли у звітному періоді на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

Дата акта приймання	Інв. №	№ акта	Найменування об'єкта ОЗ	Вартість, що амортизується, грн						Відхилення
				За даними підприємства			За даними аудиту			
				Вартість ОЗ	Вартість доставки	Вартість установки	Вартість ОЗ	Вартість доставки	Вартість установки	
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 9. Робочий документ з перевірки правильності кореспонденції рахунків з обліку амортизації на ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

Зміст операції	Інв. №	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення та виправлення		
		Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Таблиця 10. Робочий документ з перевірки правильності складання Балансу ПрАТ "Запоріжвогнетрив"

Показник	За даними підприємства, грн	За даними аудитора, грн	Відхилення та виправлення, грн	Примітки
1	2	3	4	5
Основні засоби				
Первинна вартість				
Знос				

Даний робочий документ дає можливість перевірити фактичну наявність основних засобів та визначити їх вартість.

За допомогою робочого документа визначаються помилки у строках корисного використання основних засобів згідно з Податковим Кодексом України, який визначає мінімально допустимі строки амортизації основних засобів. Відхилення, які пов'язані з невірним встановленням строків експлуатації можуть призвести до викривлення результатів фінансової діяльності підприємства, тому вони є суттєвими.

Робочий документ визначає відхилення у правильності визначення початку нарахування амортизаційних відрахувань, адже згідно Податкового Кодексу України амортизація нараховується щомісяця починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта ОЗ в експлуатацію, і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації.

За допомогою робочого документа аудитора можна зіставити данні з повноти і правильності відношення

витрат, пов'язаних з доставкою основних засобів, установкою і так далі, до первісної вартості, адже П(С)БО 7 "Основні засоби" зазначає, що витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів включаються до первісної вартості.

Цей документ дає можливість виявити помилки у кореспонденції рахунків при нарахуванні амортизації основного засобу.

Робочий документ з перевірки правильності складання Балансу ПрАТ "Запоріжвогнетрив" дає можливість у загальному виді побачити викривлення фінансової інформації.

Запропонована програма аудиту основних засобів та їх амортизації на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" дасть змогу аудиторам більш детально вивчити облік основних засобів, звернути особливу увагу на методи нарахування амортизації та правильність віднесення основних засобів на бухгалтерські рахунки. Детальна картина амортизаційних відрахувань допомагає виявляти порушення та надавати рекомендації щодо їх усунення.

Запобігання помилок у амортизаційних відрахуваннях основних засобів на ПрАТ "Запоріжвогнетрив" знижує можливість викривлення фінансової звітності та збільшує контроль за своєчасністю, законністю та правильністю відображення в обліку основних засобів.

ВИСНОВКИ

На підставі дослідженого матеріалу трактування поняття "основні засоби" вітчизняними вченими-економістами було запропоновано своє визначення, а саме: основні засоби — це результат людської діяльності, виражений у матеріальній цінності, який використовується підприємством більш ніж один рік і поступово переносить свою вартість на виготовлену продукцію (надані послуги) у вигляді амортизаційних відрахувань, зберігаючи свою натуральну форму.

Результатами наукової статті є сформований комплексний підхід до аудиту основних засобів на промисловому підприємстві ПрАТ "Запоріжвогнетрив". Сформовано пропозиції щодо вдосконалення програми аудиту основних засобів та робочих документів розрізі амортизаційних відрахувань на ПрАТ "Запоріжвогнетрив".

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. — Житомир ПП "Рута", 2001. — 224 с.
2. Гамова О. В., Козачок І. А., Марченко О. С. Формування системи обліку та аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. 2018. № 1. — URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6058>
3. Гамова О.В. Удосконалення обліку основних засобів на ПАТ "Державний Ощадний Банк України" / О.В. Гамова, І.А. Козачок, Т.О. Бут. Інвестиції: практика та досвід. — 2018. — № 4. — URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=5940&i=8>
4. Господарський кодекс України №3713-VI від 08.09.2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
5. Державний класифікатор України "Класифікація основних фондів" від 19.08.1997 р. №507 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://consultant.parus.ua/?doc=0073TADBCB>
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Ковальчук І.В. Економіка підприємства: [навч. посібник] / За ред. І. В. Ковальчук. — К.: Знання, 2008. — 679 с.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджений наказом Міністерства

фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>

12. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посібник] / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішевського. — [6-е вид., доп. і перероб.]. — Львів: Національний університет "Львівська політехніка", "Інтелект-Захід", 2007. — 1200 с.

13. Цивільний Кодекс України №3610-VI від 07.07.2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

References:

1. Butynets', F.F. (2001), Bukhhalters'kyj slovnyk [Accounting Dictionary], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.
 2. Hamova, O.V. Kozachok, I.A. and Marchenko, O.S. (2018), "Formula accounting system and audit status and movement of fixed assets in the enterprise", *Efektivna ekonomika*, vol. 1, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6058> (Accessed 15 Jan 2019).
 3. Hamova, O.V. Kozachok, I.A. But, T.O. (2018), "Improvement of the audit of fixed assets at JSC "State Savings Bank of Ukraine", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 4, available at: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=5940&i=8> (Accessed 15 Jan 2019).
 4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 15 Jan 2019).
 5. State Committee for Standardization, Metrology and Certification of Ukraine (1997), "The State Classifier of Ukraine "Classification of fixed assets"", available at: <http://consultant.parus.ua/?doc=0073TADBCB> (Accessed 15 Jan 2019).
 6. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (Accessed 15 Jan 2019).
 7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instruction on the application of the Account of Accounts of Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 15 Jan 2019).
 8. Koval'chuk, I.V. (2008), *Ekonomika pidpryemstva* [Economy of the enterprise], Znannia, Kyiv, Ukraine.
 9. Ministry of Finance of Ukraine (2018), "Methodological recommendations on the accounting of fixed assets", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 15 Jan 2019).
 10. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 15 Jan 2019).
 11. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 7 "Property, plant and equipment", available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx> (Accessed 15 Jan 2019).
 12. Khom'iak, R.L. and Lemishevs'kiy, V.I. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini* [Accounting in Ukraine], Natsional'nyj universytet "L'vivs'ka politekhnika", "Intelekt-Zakhid", L'viv, Ukraine.
 13. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 15 Jan 2019).
- Стаття надійшла до редакції 19.01.2019 р.*