ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-4-92-63>

УДК 657.6

Васильків М.Р., Чубай В.М.

Національний університет «Львівська політехніка»

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ: МЕТОДИКА, ЧИННИКИ, ЯКІ ПОТРІБНО ВРАХОВУВАТИ, ПОМИЛКИ ТА ПОРУШЕННЯ, ЩО ВИЯВЛЯЮТЬСЯ

Анотація. У статті досліджено різні аспекти організації та проведення аудиторської перевірки наявності та руху основних засобів на підприємствах, враховуючи основні особливості їх обліку та класифікації відповідно до НП(С)БО, МСБО та МСФЗ. Згруповано джерела аудиторських доказів, необхідних аудитору під час проведення аудиторської перевірки. Також запропоновано етапи проведення аудиту операцій з основними засобами, наведено методичні прийоми, що можуть застосовуватися під час перевірки. Встановлено, які чинники впливають на аудит операцій з основними засобами та на що саме аудитору потрібно звернути найбільшу увагу. Наведено види порушень і помилок, які найчастіше виявляються під час аудиту операцій з основними засобами. Зазначено перевіряючи, які первинні документи, можна виявити ці порушення та розкрито їх вплив на базу оподаткування податком на прибуток та на фінансову звітність підприємства.

Ключові слова: етапи аудиту основних засобів, методи аудиту, чинники впливу на аудит, порушення та помилки в обліку основних засобів.

Vasylykiv Marta, Chubai Volodymyr

Lviv Polytechnic National University

AUDIT OF OPERATIONS WITH FIXED ASSETS: METHODOLOGY, FACTORS TO BE TAKEN INTO ACCOUNT, MISTAKES AND DISORDERS DISCOVERED

Summary. The article considers the theoretical issues of auditing the availability and movement of fixed assets in enterprises. The economic essence of these non-current tangible assets is given and the main features of their accounting, classification in accordance with regulations are listed. It is found out which persons and why are interested in obtaining economic information about the availability and movement of these assets of the business entity. There are differences in the classification and measurement of fixed assets, namely in the list of costs directly related to their composition, the conditions of recognition of fixed assets as investment property, in accordance with National Accounting Standards, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards, Of the Tax Code of Ukraine. The list of primary documentation, which is the basis for accounting for property resources, and reporting documentation that are necessary for use by the auditor in conducting audit practice. For its better perception the graphic way of display of the information is applied. The scientific article also sets out the auditor's obligation to create an audit plan and program, tests to assess the effectiveness of the internal control system of fixed assets. The stages of audit of operations with fixed assets, methods that can be used during the audit, the reasons for their use are defined and graphically presented. The auditor needs to calculate the effectiveness of these non-current assets, including return on assets, which will also establish the rationality of their use, in order to make management decisions about future optimization. It identifies what factors influence the audit of property, plant and equipment and what the auditor needs to pay the most attention to. It is indicated what violations and errors are characteristic of operations with fixed assets, the reasons and methods of their implementation by employees of the business unit, in which primary documents they can be identified during the audit of the functioning of these material resources. Their impact not only on the object of income tax, but also on the financial statements in general.

Keywords: stages of audit of fixed assets, audit methods, factors influencing the audit, violations and errors in the accounting of fixed assets.

Постановка проблеми. З кожним роком підприємства нарощують темпи зростання обсягів діяльності, з метою збільшити прибуток, що у свою чергу пов'язано з активізацією різних операцій з основними засобами. Проте для того, щоб покращити процеси функціонування підприємства та отримати очікувану економічну вигоду від їх використання, керівникам суб'єктів господарської діяльності, діловим партнерам та іншим зацікавленим особам необхідно своєчасно отримувати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, зокрема про використання і стан основних засобів, вплив їх амортизації на прибуток до оподаткування,

вплив дооцінки основних засобів на власний капітал. З метою надання впевненості користувачам фінансової звітності потрібно постійно вдосконалювати організацію та методику аудиту, зокрема й основних засобів, визначати чинники впливу на його проведення, враховувати перехід підприємств України на ведення обліку за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), обмеження, які встановлені, у тому числі щодо основних засобів, у Податковому кодексі України (ПКУ).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наукових працях на сьогодні цим питанням

приділено недостатньо уваги, як і питанням чинників впливу на організацію і методику аудиту, зокрема й основних засобів. До науковців, що безпосередньо здійснювали дослідження різних аспектів аудиту основних засобів, шукали шляхи вирішення різних проблем, що пов'язані з ним, та прикладали зусиль до покращення його організації, можна віднести: Манухіну М. Ю. [1], Радіонову Н. Й. [2], Сирцеву С. В. [3], Меліхову Т. О. [4], Макаренко А. П. [5], Жарікову О. О. [6], Федоронько Н. І. [7], Слущького Є. В. [8], Семєнєва А. О. [9], Макуріна А. А. [10], Самчика М. Ю. [11] та інших.

Вчені-економісти все більше уваги приділяють постійному розвитку методики проведення аудиту операцій з основними засобами підприємств різних сфер діяльності. Вони, зокрема, вдосконалюють методику проведення аудиту основних засобів, а саме: складають необхідні питання для тестів оцінки системи внутрішнього контролю основних засобів; наводять можливі види помилок, що можуть бути виявлені під час аудиту основних засобів [3, с. 114]; розробляють робочі документи, необхідні для подальшого формування думки аудитора [4, с. 29–30], а також пропонують інші способи удосконалення аудиту основних засобів [5]. Не менш важливими є дослідження специфічних прийомів та способів, які необхідно застосовувати аудитором під час перевірки основних виробничих засобів з недостатньо встановленим терміном експлуатації на судноремонтних підприємствах [6, с. 19]. Н. І. Федоронько [7, с. 135] запропонував матрицю процедур аудиту облікових процесів на ділянці необоротних матеріальних активів, зокрема й основних засобів. Науковцями встановлено, що найбільшу кількість недоліків у бухгалтерському обліку основних засобів виявляють під час перевірки саме ліквідаційного етапу життєвого циклу основних засобів, що використовуються на підприємствах різних видів діяльності [8, с. 234]. Враховуючи зростаючу роль фінансової оренди основних засобів у діяльності суб'єктів господарювання, в праці [9] досліджено особливості організації та методики проведення аудиту цього об'єкта. Залишаються й далі актуальними дослідження різних аспектів внутрішнього аудиту операцій, пов'язаних з витратами на утримання основних засобів, їх поліпшення [10] та ремонт [11]. Проте з кожним роком кількість нових питань та проблем здійснення аудиту зростає, що вимагає постійного дослідження, удосконалення та пошуку нових рішень.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У цій науковій статті буде розкрито різні аспекти методики аудиту основних засобів у контексті її удосконалення. Також розглянемо найпоширеніші помилки (порушення), що виявляються під час цього аудиту, і розкриємо їх вплив на викривлення фінансової звітності, зокрема форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Дослідження стосуватиметься й особливостей, на які потрібно звернути увагу аудитору, в разі коли облік основних засобів здійснюється відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) або МСБО та МСФЗ.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Завданнями статті є висвітлення особливостей аудиту операцій з основними засобами суб'єктів господарювання, виокремлення чинників, які потрібно враховувати в процесі перевірки основних засобів і наведення рекомендацій щодо удосконалення методики їх аудиту, оскільки порушення по цьому об'єкту суттєво впливають на результати діяльності підприємства та його фінансову звітність.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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 довший за рік) [12]. Саме таке трактування даного поняття є у НП(С)БО 7, проте потрібно розуміти, що основні засоби також можна вважати й одним із ключових факторів успішного функціонування господарської одиниці загалом.

Проводячи дослідження, встановлено, що керівництво підприємства, інвестори, засновники та акціонери є зацікавленими в отриманні достовірної інформації про стан і вартість основних засобів, ефективність їх використання, оскільки вона дасть змогу їм зробити висновок про налагодженість і безперебійність діяльності підприємства, фондовіддачу та рівень зношеності основних засобів. А, отже, вони отримають важливу інформацію для прийняття необхідних управлінських рішень.

Чинниками, що впливають на бухгалтерський облік та, як наслідок, на аудиторську перевірку операцій з основними засобами є значна кількість відмінностей щодо їх класифікації, оцінювання, амортизації тощо, відповідно до вимог НП(С)БО, ПКУ та МСБО, МСФЗ (табл. 1).

Отже, як бачимо у табл. 1 є достатньо багато відмінностей в обліку ОЗ за національними нормативними актами і міжнародними стандартами. Наприклад, у разі застосування підприємством НП(С)БО зарахування на баланс придбаного в постачальника основного засобу здійснюють за первісною вартістю, що складається з: сум, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; сум ввізного мита; витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів та інших витрат, що пов'язані з доведенням до стану, придатного до використання [12]. У той час як, згідно з МСБО зарахування основних засобів на баланс підприємства здійснюють за собівартістю, до якої відносять:

а) ціну його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки на придбання, після вирахування цінових знижок;

б) будь-які витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для використання;

Таблиця 1

Особливості, які потрібно враховувати в процесі аудиту основних засобів

Розрізи особливостей обліку основних засобів (ОЗ)	Вимоги стандартів та інших нормативних актів, що регламентують облік ОЗ	
	НП(С)БО 7 [12], НП(С)БО 14 [13], ПКУ [14], НП(С)БО 16 [15], НП(С)БО 32 [16]	МСБО 16 [17], МСБО 36 [18], МСБО 39 [19], МСБО 40 [20] МСФЗ 5 [21], МСФЗ 16 [22]
Класифікація	Земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження та плононосні рослини; інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи	Земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання
Оцінка під час визнання активу	За первісною вартістю залежно від способу надходження на підприємство	За собівартістю – сумою, що має бути сплачена грошовими коштами чи їх еквівалентами, або справедливою вартістю компенсації на час придбання або створення активу
Початок нарахування амортизації	Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт ОЗ став придатним	Коли ОЗ стає придатним до використання, тобто доставлений до місця розташування та придатний для експлуатації
Метод нарахування амортизації	Прямолінійний, зменшення та прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий метод	Прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції
Зупинення нарахування амортизації	З місяця, наступного за місяцем вибуття ОЗ, переведення на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію	На момент, з якого ОЗ класифікують як утримуваний для продажу або ж на дату, з якої припиняють його визнання, або ж коли повністю амортизований
Переоцінена (залишкова) вартість	Дорівнює різниці добутків первісної вартості та суми зносу об'єкта ОЗ на індекс переоцінки	Становить різницю між справедливою вартістю на дату переоцінки та накопиченою амортизацією і наступними накопиченими збитками від зменшення корисності ОЗ
Механізм переоцінки	Коригування первісної вартості та зносу (індексний спосіб)	Індексний спосіб чи алгоритм згортання
Умови визнання об'єкта основних засобів інвестиційною нерухомістю тощо	За умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу	Утримання з метою отримання орендної плати або збільшення капіталу, або в їх поєднанні

Джерело: розроблено авторами

в) первісну попередню оцінку витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере зокрема коли купує цей об'єкт тощо [17].

Аудитору також потрібно взяти до уваги яким чином основний засіб надійшов до суб'єкта господарської діяльності, оскільки ця інформація істотно впливає не тільки на процедуру визначення первісної вартості, а й на відображення операцій з основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку та процес документального оформлення господарської операції надходження необоротного активу. Щодо зазначеної класифікації основних засобів, то підприємство може розширювати її, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо [23].

Крім первісної вартості основних засобів, аудитор також перевіряє правильність визначен-

ня переоціненої вартості, яку розраховано після проведення переоцінки, справедливої (вартісне вираження, що використовується зокрема при безоплатному отриманні), ліквідаційної (активи, які суб'єкт господарської діяльності прагне одержати при реалізації, ліквідації, після завершення терміну корисного використання основних засобів, за вирахуванням загальної суми витрат, що виникають в процесі продажу чи ліквідації) та залишкової вартості (різниці між первісною вартістю та сумою зносу).

Також аудитору потрібно звернути увагу на проведення оцінки основних засобів, що утримуються підприємством для майбутнього продажу, оскільки, зокрема за МСФЗ 5, її можуть проводити за нижчою з величин: балансовою вартістю чи різницею між справедливою вартістю і витратами на продаж (за умови припинення амортизації цих активів) [21].

Відповідно до мети проведення аудиту основних засобів, що може бути сформована на основі

положень МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [24], аудиторі необхідно провести комплексну перевірку операцій з основними засобами, використовуючи різні за суттю та назвою джерела інформації, зокрема первинні документи, облікові регістри, звітність, договори, накази тощо (рис. 1).

Для аудитора необхідно провести перевірку усіх видів нижченаведених документів, оскільки це дасть змогу зменшити ризик невиявлення відхилень, недостовірностей, виправлень та інших видів помилок і порушень. Також необхідно виконати перевірку і первинних документів, що засвідчують факт оплати постачальникам та підрядникам, іншим контрагентам за отримані основні засоби та послуги, пов'язані з їх

транспортуванням, розвантаженням, монтажем та іншими видами послуг з доведення до стану, придатного для використання у господарській діяльності підприємства.

Аудит основних засобів (ОЗ) важливий під час аудиту фінансової звітності:

- при аудиті форми № 1 «Баланс», аудиторі потрібно перевірити інформацію про первісну і залишкову вартість ОЗ, їх знос, про капітальне будівництво та інвестиційну нерухомість, про зобов'язання за ОЗ, отриманих чи переданих на умовах фінансової оренди, про дооцінку ОЗ тощо;
- при аудиті форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» важливо перевірити вплив порушень у господарських операціях з основними засобами на фінансові результати та сукупний дохід підприємства, зокре-

<i>Джерела інформації для аудиту основних засобів:</i>	
	Наказ про облікову політику підприємства в частині обліку основних засобів
	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1)
	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2)
	Акт на списання основних засобів (форма № ОЗ-3)
	Акт на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗ-4)
	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» (форма № ОЗ-5)
	Інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6)
	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів (форма № ОЗ-7)
	Картка обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8)
	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) (ф. № ОЗ-14)
	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) (форма № ОЗ-15)
	Розрахунок амортизації по автотранспорту (форма № ОЗ-16)
	Головна книга (рахунки 10, 11, 13, 15, 23, 40, 41, 42, 46, 63, 74, 91, 92, 93 та інші)
	Облікові регістри синтетичного обліку основних засобів, зокрема журнал 4 «Облік необоротних активів»
	«Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (форма № 1)
	«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (форма № 2)
	«Звіт про власний капітал» (форма № 4)
	Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)

Рис. 1. Основні джерела інформації для здійснення аудиту операцій з основними засобами

Джерело: розроблено авторами

ма й у частині амортизації, дооцінки чи уцінки, реалізації ОЗ тощо;

- при аудиті форми № 4 «Звіт про власний капітал» важливо перевірити правильність зміни розміру власного капіталу внаслідок проведеної дооцінки основних засобів, а також подальшого її відображення відповідно до вимог НП(С)БО чи МСФЗ;

- при аудиті форми № 5 Примітки до річної фінансової звітності потрібно буде встановити достовірність і повноту розкриття інформації про первісну вартість і знос основних засобів у розрізі їх видів на початок і кінець звітного періоду, зміну їх вартості протягом періоду в розрізі типів надходжень і вибуття, а також багато іншої інформації про ОЗ.

До чинників, що впливають на аудит основних засобів можна віднести:

- вид діяльності підприємства (ведення сільськогосподарства, промислове виробництво, будівництво, торгівля, транспортні перевезення, зовнішньоекономічна діяльність тощо). Наприклад, при аудиторській перевірці основних засобів у будівельних компаніях аудитору необхідно звернути увагу зокрема й на техніко-технологічні особливості процесу будівництва, залучення субпідрядників в тому числі з будівельною технікою, особливості відображення витрат і доходів за довгостроковими контрактами, специфіку обліку титильних та нетитильних тимчасових споруд;

- права суб'єкта господарської діяльності на основі яких використовуються основні засоби (власні, взяті в операційну чи фінансову оренду, лізинг). Врахування цього дасть змогу аудитору перевірити правильність оцінки об'єкта ОЗ, відображення операцій з ним на рахунках бухгалтерського обліку;

- наявність великої кількості відокремлених підрозділів підприємства, що надають роботи й послуги з використанням основних засобів не тільки зовнішнім замовникам, але й один одному;

- стан об'єктів основних засобів у періоді, що підлягає перевірці (використання в діяльності, перебування на модернізації, консервації, на складі тощо).

Під час проведення аудиторської перевірки операцій, пов'язаних з основними засобами, аудитору потрібно використати зокрема такі групи методичних прийомів:

- органолептичні – інвентаризація, контрольні заміри, експеримент, вибіркове та суцільне спостереження тощо. Застосування цих методів дасть змогу аудитору особисто провести перевірку наявності, стану і використання об'єктів основних засобів та знайти невідповідності, порушення;

- розрахунково-аналітичні – арифметична перевірка, методичні прийоми економічного аналізу та інші. Ці методи використовуються з метою перевірки визначення первісної, залишкової та ліквідаційної вартостей, розрахунку амортизації та розподілення сум переоцінки об'єкта, економічної ефективності використання основних засобів;

- документальні – перевірка документів за формою та суттю, співставлення, зустрічна перевірка, нормативно-правова перевірка. Аудитору необхідно використовувати ці методи, щоб зокрема перевірити правильність відображення в обліку здійснених операцій з придбання чи іншо-

го отримання основних засобів, їх ліквідації чи продажу, враховуючи як документи, складені на підприємстві, так й надані контрагентами;

- загально-наукові – синтез, аналіз, індукція, дедукція, метод аналогій та інші. Метою застосування цих методів є не тільки загальне дослідження сукупності інформації про основні засоби, але й деталізація окремих інформаційних даних.

Аудиторська перевірка операцій з основними засобами передбачає, в межах складеного плану аудиту фінансової звітності підприємства, формування програми аудиту за низкою етапів (рис. 2) та здійснення тестування з метою оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю операцій з цими необоротними активами.

Аудит основних засобів також може включати аналіз ефективності їх використання, а саме визначення фондоддачі, фондомісткості, коефіцієнтів оновлення, зносу та придатності, рівня завантаженості виробничих потужностей тощо.

Аудит операцій з основними засобами потрібний не тільки для надання впевненості користувачам фінансової інформації, але й дає змогу працівникам підприємства виправити попередньо допущені помилки та порушення.

До помилок, які найчастіше виявляють під час аудиту основних засобів (ОЗ), відносять зокрема такі:

- 1) Неправильне визначення первісної вартості ОЗ під час надходження на підприємство. Тобто на підприємстві часто навмисно її завищують, включаючи до неї документально непідтверджені витрати на транспортування та монтаж або ж неправомірно враховують податок на додану вартість (в разі якщо підприємство платник ПДВ) [25, с. 5], або ж зараховують певні види витрат, пов'язані з монтажем ОЗ, який здійснили власні загальновиробничі працівники в свій основний робочий час тощо. Під час аудиту основних засобів аудитору необхідно провести детальну перевірку документів, що засвідчили б здійснення витрат, які відносять до первісної вартості активів (транспортування, розвантаження, монтаж та інші). Помилки під час визначення первісної вартості ОЗ призведуть до завищення суми амортизації, що у свою чергу вплине на базу оподаткування податком на прибуток, а саме зменшить її. Тобто суб'єкт господарської діяльності сплатить зменшену суму податку на прибуток підприємства за звітний період. У фінансовій звітності це порушення протягом терміну експлуатації ОЗ вплине, зокрема, на наступні форми: форму № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», зокрема рядки – 1005 «Незавершені капітальні інвестиції», 1010 «Основні засоби», 1011 «Первісна вартість», 1012 «Знос», 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»; форму № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», зокрема рядки – 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», 2090 «Валовий прибуток», 2130 «Адміністративні витрати», 2150 «Витрати на збут», 2290 «Фінансовий результат до оподаткування: прибуток», 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток», 2400 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», 2465 «Сукупний дохід», 2515 «Амортизація» та інші.

Рис. 2. Етапи проведення аудиторської перевірки операцій з основними засобами

Джерело: розроблено авторами

2) Початок нарахування амортизації основних засобів з порушенням МСБО чи НП(С)БО, залежно від того яку концептуальну основу складання фінансової звітності застосовує підприємство. Наприклад, згідно з НП(С)БО 7 починають нараховувати амортизацію з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання (за винятком виробничого методу). Таким чином підприємство, почавши нараховувати амортизацію, не чекаючи початку наступного місяця, неправомірно зменшить суму прибутку до оподаткування відповідного звітного періоду, оскільки, почавши нарахування амортизації не згідно з НП(С)БО, сума зносу завищить витрати суб'єкта господарської діяльності, а, отже, зменшить суму податку на прибуток. Також аудиторі потрібно враховувати обмеження, які є зазначені в ПКУ, щодо нарахування амортизації ОЗ, якщо вони розповсюджуються на підприємство.

Аудитор може виявити це порушення у відомостях (розрахунках) нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (в тому числі у формах № ОЗ-14, № ОЗ-15,

№ ОЗ-16), маючи зокрема інформацію про оприбуткування основних засобів, наведену в актах приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). Також варто перевірити наявність актів введення основних засобів в експлуатацію і відповідність дат у них датам початку нарахування амортизації. Початок нарахування амортизації з порушенням вимог нормативних актів вплине протягом різних звітних періодів на викривлення даних у таких формах фінансової звітності: формі № 1, зокрема рядках – 1010, 1012, 1420; формі № 2, зокрема рядках – 2130, 2150, 2180 «Інші операційні витрати», 2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності», 2290 «Фінансовий результат до оподаткування: прибуток», 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток», 2465, 2515 тощо;

3) Відображення в обліку фіктивних поточних ремонтів основних засобів, що спричиняє завищення витрат, тим самим зменшуючи базу оподаткування податком на прибуток. Тобто відбувається навмисне відображення в бухгалтерському обліку процесу здійснення ремонтних робіт, без їх фактичного виконання і, як наслідок,

док, викривлення фінансової звітності. Дане шахрайство аудитор може виявити шляхом перевірки первинних документів, що засвідчують факт ремонту сторонніми організаціями (наприклад, акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, договори, податкові накладні тощо) та списання грошових коштів (виписка банку, видатковий касовий ордер та інші), одночасно зіставляючи їх дані з інформацією, отриманою під час інвентаризації. Якщо ж ремонтні роботи здійснювалися господарським способом, то аудитор зможе встановити невідповідність, перевіряючи первинні документи за операціями, пов'язаними з використанням для ремонту запасів (накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акти на списання матеріалів та інші), нарахуванням заробітної плати працівникам підприємства, які здійснювали ремонтні роботи (наряди на відрядну роботу, відомості нарахування заробітної плати). Ще однією причиною здійснення цього правопорушення, але в інтересах вже окремих працівників, є розкрадання виробничих запасів та грошових коштів, які за документами використані для проведення ремонтних робіт, хоч насправді таких робіт на підприємстві по факту не було. А придбані матеріали чи невикористані грошові кошти просто незаконно привласнили учасники відповідної схеми. У фінансовій звітності це порушення викривить такі форми: форму № 1, зокрема рядки – 1005, 1010, 1100 «Запаси», 1165 «Гроші та їх еквіваленти», 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»; форму № 2, зокрема рядки – 2130, 2150, 2180, 2190, 2290, 2350, 2465, 2500 «Матеріальні затрати», 2505 «Витрати на оплату праці», 2510 «Відрахування на соціальні заходи», 2515 та інші.

Під час аудиту також можуть бути встановлені факти розкрадання основних засобів. Причинами виникнення цього порушення можуть бути: поширена відсутність ефективного внутрішнього контролю на підприємстві за процесами отримання та оприбуткування ОЗ; зберігання об'єктів ОЗ на підприємстві не у відповідності з технічними вимогами та без забезпечення умов недопущення розкрадання; періодична експлуатація не власних ОЗ без укладання договору

оренди чи інших договорів; довгий час перебування ОЗ на «консервації» внаслідок тимчасової відсутності потреби в їх використанні тощо. Факти розкрадань основних засобів аудитор може виявити при перевірці таких документів підприємства: акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1); акти на списання основних засобів (форма № ОЗ-3); інвентарні картки обліку основних засобів (форма № ОЗ-6); опис інвентарних карток по обліку основних засобів (форма № ОЗ-7); звіти (акти, описи) інвентаризації основних засобів та інших документів.

Наслідками розкрадання основних засобів для підприємства буде:

- зниження рівня обсягу виробленої продукції (якщо об'єкт мав виробниче призначення);
- зменшення економічних вигід через втрату основних засобів (до встановлення винних осіб);
- необхідність коригування «бухгалтерського» фінансового результату відповідно до Податкового кодексу України (пп. 138.1, 138.2), у разі, якщо підприємство належить до класу «високододатковиків». За підсумками звітного (податкового) періоду, в якому проведено списання вкраденого ОЗ, потрібно збільшити фінансовий результат на суму залишкової вартості (встановленої за результатами бухгалтерського обліку) та зменшити на суму «податкової» залишкової вартості. Крім того це порушення вплине і на розрахунки з ПДВ.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, аудит операцій з основними засобами є надзвичайно важливим при визначенні ефективності діяльності підприємств. Проведення аудиторської перевірки цих необоротних активів дає змогу керівникам та іншим зацікавленим особам підвищити контроль за наявністю, станом та рухом основних засобів на підприємстві. Також результати аудиту основних засобів стають базою для прийняття управлінських рішень, необхідних для покращення результативності функціонування підприємства. Здійснення аудиту операцій з основними засобами дає змогу також запобігти здійсненню помилок чи порушень в обліку основних засобів, що можуть призвести до викривлення показників фінансової звітності у майбутньому. Зважаючи на це, важливим є постійне удосконалення методики аудиту основних засобів.

Список літератури:

1. Манухіна М. Ю. Особливості аудиту операцій з основними засобами на підприємстві / М. Ю. Манухіна // Інноваційна економіка. – 2013. – № 10. – С. 128–132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_10_23 (дата звернення: 10.02.2021).
2. Радіонова Н. Й. Удосконалення методології аудиту основних засобів / Н. Й. Радіонова, О. М. Бунда // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2015. – № 3(47). – С. 100–111. URL: <https://er.knuds.edu.ua/handle/123456789/457> (дата звернення: 10.02.2021).
3. Сирцева С. В. Методичні підходи щодо проведення аудиту основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / С. В. Сирцева, Ю. Ю. Чебан // Modern economics. – 2017. – № 5. – С. 111–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_5_15 (дата звернення: 29.04.2021).
4. Меліхова Т. О. Удосконалення методичних підходів до аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня економічної безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, О. В. Гребенюк // Економіка та держава. – 2020. – № 1. – С. 27–32. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4482&i=4> (дата звернення: 29.04.2021).
5. Макаренко А. П. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві. / А. П. Макаренко, О. О. Курсон // Ефективна економіка. – 2019. – № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7484> (дата звернення: 29.04.2021).
6. Жарікова О. О. Аудит основних засобів з неостаточно встановленим терміном експлуатації на підприємствах судноремонту / О. О. Жарікова // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. – 2012. – Вип. 19. – С. 216–229. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2012_19_30 (дата звернення: 29.04.2021).

7. Федоронько Н. І. Облік і внутрішньогосподарський контроль необоротних матеріальних активів на підприємстві : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Тернопіль : THEU, 2011. 210 с. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2662> (дата звернення: 29.04.2021).
8. Слущкий С. В. Аудит оцінки основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу на прикладі підприємств, віднесених до управління державного концерну "Укроборонпром" / С. В. Слущкий // Проблеми системного підходу в економіці. – 2017. – Вип. 5. – С. 232–237. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2017_5_38 (дата звернення: 29.04.2021).
9. Семенець А. О. Аудит фінансової оренди основних засобів / А. О. Семенець, А. Є. Горбунова // Молодий вчений. – 2017. – № 5. – С. 722–727. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_5_163 (дата звернення: 29.04.2021).
10. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Житомир, Держ. технол. ун-т. – Житомир, 2017. 21 с. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ASUA/1256673> (дата звернення: 29.04.2021).
11. Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Житомир, 2017. 23 с. URL: <http://eztur.ztu.edu.ua/123456789/6203> (дата звернення: 29.04.2021).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 10.02.2021).
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 10.02.2021).
14. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.04.2021).
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 29.04.2021).
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 29.04.2021).
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 10.02.2021).
18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 29.04.2021).
19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text (дата звернення: 29.04.2021).
20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 01.01.2012 (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 11.02.2021).
21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» від 2016 (зі змінами та доповненнями). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 10.02.2021).
22. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Закон України від 30 вересня 2003 р. № 561 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 29.04.2021).
23. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (дата звернення: 11.02.2021).
24. Бутинець Т. А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 3. – С. 3–12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_3_3 (дата звернення: 12.02.2021).

References:

1. Manuxina M. Yu. (2013) Osoblyvosti audytu operacij z osnovnymy zasobamy na pidpryyemstvi [Features of audit of operations with the fixed assets on enterprise]. *Innovacijna ekonomika* [Innovative economy] (electronic journal), vol. 10, no. 48, pp. 128–132. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_10_23 (accessed 10 February 2021).
2. Radionova N.Y., Bunda O.M. (2015) Udoshkonalennia metodolohii audytu osnovnykh zasobiv [Improvement of fixed assets audit methodology]. *Rehionalna biznes-ekonomika ta upravlinnia* [Regional business economics and management] (electronic journal), vol. 3, no. 47, pp. 100–111. Available at: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/457> (accessed 10 February 2021).
3. Syrceva S. V., Cheban Yu. Yu. (2017) Metodychni pidxody shhodo provedennya audytu osnovnykh zasobiv u silskogospodarskykh pidpryyemstvax [Methodical approaches to the audit of fixed assets in agricultural enterprises]. *Modern economics*, no. 5, pp. 111–121. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_5_15 (accessed 29 April 2021).
4. Melikhova T. O., Hrebenuk O. V. (2020) Udoshkonalennia metodychnykh pidkhodiv do audytu nadkhodzhenia osnovnykh zasobiv dlia pidvyshchennia ravnia ekonomichnoi bezpeky pidpryyemstva [Improving methodological approaches to the audit of fixed assets to increase the level of economic security of the enterprise]. *Ekonomika ta derzhava* [Economy and state] (electronic journal), no. 1, pp. 27–32. Available at: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4482&i=4> (accessed 29 April 2021).
5. Makarenko A. P. (2019) Udoshkonalennia audytu osnovnykh zasobiv na pidpryyemstvi [Improving the audit of fixed assets at the enterprise]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy] (electronic journal), vol. 12. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7484> (accessed 29 April 2021).
6. Zharikova O. O. (2012) Audyt osnovnykh zasobiv z neostatochno vstanovlenym terminom ekspluatatsii na pidpryyemstvakh sudnoremontu [Audit of fixed assets with indefinitely established service life at ship repair

- enterprises]. Naukovi zapysky [Natsionalnoho universytetu "Ostrozka akademiia"] [Scientific notes] (electronic journal), vol. 19, pp. 216–229. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2012_19_30 (accessed 29 April 2021).
7. Fedoronko N. I. (2011) Oblik i vnutrishnohospodarskyi kontrol neoborotnykh materialnykh aktyviv na pidpriemstvi [Accounting and internal control of non-current tangible assets at the enterprise] (PhD Thesis), Ternopil. Available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2662> (accessed 29 April 2021).
 8. Slutskiy Ye. V. (2017) Audyt otsinky osnovnykh zasobiv na riznykh etapakh yikh zhyttievoho tsyклу na prykladi pidpriemstv, vidnesenykh do upravlinnia derzhavnoho kontsernu "Ukroboronprom" [Audit of valuation of fixed assets at different stages of their life cycle on the example of enterprises referred to the management of the state concern "Ukroboronprom"]. Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi [Problems of system approach in economy] (electronic journal), vol. 5, pp. 232–237. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2017_5_38 (accessed 29 April 2021).
 9. Semenets A. O., Horbunova A. Ye. (2017) Audyt finansovoi orendy osnovnykh zasobiv [Audit of financial lease of fixed assets]. Molodyi vchenyi [A young scientist] (electronic journal), no. 5. pp. 722–727. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2017_5_38 (accessed 29 April 2021).
 10. Makurin A. A. (2017) Bukhhalterskyi oblik i vnutrishnii audyt vytrat na utrymannia ta polipshennia osnovnykh zasobiv na vuhlevydobuvnykh pidpriemstvakh [Accounting and internal audit of expenses for maintenance and improvement of fixed assets in coal mining enterprises] (PhD Thesis), Zhytomyr. Available at: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ASUA/1256673> (accessed 29 April 2021).
 11. Samchyk M. Yu. (2017) Bukhhalterskyi oblik ta vnutrishnii audyt vytrat na remont osnovnykh zasobiv [Accounting and internal auditing of the expenses for repairing of fixed assets of enterprises] (PhD Thesis), Zhytomyr. Available at: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6203> (accessed 29 April 2021).
 12. National Accounting Regulation (standard) 7 «Fixed assets» (2000), Ministry of finance in Ukraine, no. 92 with changes and additions. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (accessed 10 February 2021).
 13. National Accounting Regulation (standard) 14 «Rent» (2000), Ministry of finance in Ukraine, no. 181 with changes and additions. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (accessed 10 February 2021).
 14. Podatkovyi kodeks Ukrainy (2010): Verkhovna Rada Ukrainy, no. 2755-VI [Tax Code of Ukraine]. The Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed 29 April 2021).
 15. National Accounting Regulation (standard) 16 «Costs» (2000), Ministry of finance in Ukraine, no. 318 with changes and additions. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (accessed 29 April 2021).
 16. National Accounting Regulation (standard) 32 «Investment Property» (2000), Ministry of finance in Ukraine, no. 779 with changes and additions. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (accessed 29 April 2021).
 17. International accounting standards (standard) 16 Property, Plant and Equipment (2012) with changes and additions. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text (accessed 10 February 2021).
 18. International accounting standards (standard) 36 Impairment of Assets (2012) with changes and additions. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (accessed 29 April 2021).
 19. International accounting standards (standard) 39 Fair value option (2012) with changes and additions. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text (accessed 29 April 2021).
 20. International Financial Reporting Standards 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (2012) with changes and additions. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (accessed 11 February 2021).
 21. International Financial Reporting Standards 16 Leases (2016) with changes and additions. Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (accessed 10 February 2021).
 22. Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii z bukhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv (2003): Ministerstvo finansiv Ukrainy, no. 561 (Zakon Ukrainy) [About the statement of Methodical recommendations on accounting of fixed assets]. Ministry of Finance of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (accessed 29 April 2021).
 23. International Auditing and Assurance Standards Board 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (accessed 11 February 2021).
 24. Butynets T. A. (2014) Vnutrishnii audyt osnovnykh zasobiv: vyvchennia typovykh porushen v obliku [Internal audit of fixed assets: detection of typical violations in accounting]. Problemy teorii ta metodologii bukhalterskoho obliku, kontroliu i analizu [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis] (electronic journal), vol. 3, no. 30, pp. 3–12. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_3_3 (accessed 12 February 2021).