

УДК 657.631

Костишин Н.С.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Західноукраїнського національного університету

Kostyshyn N.S.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Basic and Specialized Disciplines,
Chortkiv Educational and Scientific Institute of Entrepreneurship and Business
West Ukrainian National University

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ
МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ**

**PECULIARITIES OF ORGANIZATION AND AUDIT METHODS
OF LOW-VALUE AND RAPID ASSETS**

Анотація. У статті розглянуто методику проведення аудиторської перевірки операції з наявності та руху МНМА і МШП, ефективність та результативність якої залежить від досконалої її організації. Систематизовано та враховано вимоги чинного законодавства й особливості діяльності підприємства, в частині норм його внутрішніх документів. Досліджено та доповнено послідовність дій аудитора при перевірці малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних швидкозношуваних предметів, яка формується із певних етапів, зокрема: перевірки наявності та змісту Положення про облікову політику; визначення правомірності зарахування номенклатур до МНМА чи МШП, враховуючи їх вартість та термін придатності; ознайомлення із результатами попередніх аудитів, ревізій чи інвентаризацій; з'ясування вірності оцінки придбаних активів; перевірки відображення в обліку інформації

про утримання, використання, вибуття, списання відповідних малоцінних засобів.

Ключові слова: методика аудиту, організація аудиту, малоцінні необоротні матеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, робочий документ аудитора, акт проведеного аудиту, висновок аудитора.

Аннотация. В статье рассмотрена методика проведения аудиторской проверки операций из наличия и движения МНМА и МБП, эффективность и результативность, которой зависит от совершенствования ее организации. Систематизированы и учтены требования действующего законодательства и особенности деятельности предприятия, в части норм его внутренних документов. Исследована и дополнена последовательность действий аудитора при проверке малоценных необоротных материальных активов и малоценных быстроизнашивающихся предметов, что формируется из определенных этапов, в частности: проверки наличия и содержания Положения об учетной политике; определение правомерности зачисления номенклатур к МНМА или МБП, учитывая их стоимость и срок годности; ознакомление с результатами предыдущих аудитов, ревизий или инвентаризаций; выяснения верности оценки приобретенных активов; проверки отражения в учете информации о содержании, использования, списания соответствующих малоценных средств.

Ключевые слова: методика аудита, организация аудита, малоценные необоротные материальные активы, малоценные быстроизнашивающиеся предметы, рабочий документ аудитора, акт проведенного аудита, заключение аудитора.

Abstract. The article considers the method of conducting an audit of the operation on the presence and movement of MNMA and IBE, the effectiveness and efficiency of which depends on its perfect organization. Systematized and taken into account the requirements of current legislation and features of the enterprise, in terms of its internal documents. The sequence of actions of the auditor in the inspection of

low-value non-current tangible assets and low-value perishable items, which is formed at certain stages, in particular: checks the availability and content of the Regulations on accounting policies; determining the legality of enrollment of nomenclatures in MNMA or IBE, taking into account their cost and expiration date; acquaintance with the results of previous audits, audits or inventories; determining the accuracy of the valuation of acquired assets; checks the reflection in the accounting of information on the maintenance, use, disposal, write-off of relevant low-value assets.

Keywords: audit methodology, audit organization, low-value non-current tangible assets, low-value perishable items, auditor's working document, audit report, auditor's report

Постановка проблеми. Аудит малоцінних необоротних та оборотних матеріальних активів відіграє важливу роль у здійсненні ефективної господарської діяльності підприємства та забезпеченні його керівництва достовірною й оперативною інформацією про стан та рух активів. Для ефективного виконання аудиторських робіт щодо перевірки цих активів слід здійснити відповідну їх організацію із застосуванням певної методики. Суть останньої полягає у послідовному порядку використання прийомів (методів) аудиту, що дозволяє встановити об'єктивну істину про аудовану інформацію, а відповідно довести цю істину до користувачів фінансової звітності й аудиту, шляхом оприлюднення аудиторського висновку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Важливий і змістовний внесок у вирішення проблем пов'язаних із проведенням аудиторської перевірки у розрізі конкретних об'єктів господарської діяльності підприємств та ефективності їх використання зробили такі вчені: М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, В. Єфіменко, З-М. Задорожний, М. Кужельний, Я. Крупка, Б. Соколов, В. Сопко, Л. Сук та інші. Однак, неприменшучи їх ваги, сьогодні є надто мало досліджень, які б виокремили та деталізували питання технології й методики аудиту малоцінних активів. Значна частина сучасних науковців розглядають аудит таких об'єктів в комплексі категорії «запаси» (А.Галустян, О. Кононова [1], І.Галушак [2], О.Б.

Пугаченко, Т.В. Фоміна [3] тощо), інші – тільки як аудит необоротних малоцінних активів (О.В. Артюх, Г.В. Бондар [4], Р.Шумило [5]), а третя група – виокремлює лише аудит оборотних малоцінних активів (Л. Беляєва [6]).

Мета дослідження. Через це, метою дослідження є виокремлення, систематизація та доповнення організації й методики проведення аудиторської перевірки матеріальних необоротних та оборотних малоцінних активів в цілому, що сприятиме ефективному контролю та прийняттю оптимальних рішень у сфері управління підприємством.

Виклад основного матеріалу. Метою проведення аудиту малоцінних активів та швидкозношуваних предметів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху необоротних та оборотних малоцінних активів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку МНМА та МШП у зведених регістрах; правильність ведення обліку цих додаткових засобів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку їх у звітності [7].

Методика проведення аудиторської перевірки малоцінних оборотних та необоротних матеріальних цінностей на суб'єкта господарювання повинна розроблятися за певною схемою, яка включає в себе послідовність дій (етапів), враховуючи особливості облікової політики підприємства цих активів на етапах їх “життєвого циклу” (рис. 1).

Першочерговим етапом проведення аудиту є необхідність перевірки наявності у лісовому господарстві Положення про облікову політику цього підприємства, його змістовне наповнення. Слід зауважити, що деякі підприємства, особливо невеликі, здійснюють формальне друкування шаблонного наказу (зазвичай знайденого в Інтернеті) при цьому не враховують особливостей своєї діяльності, а то ще гірше – зустрічаються випадки відсутності такого Наказу, що порушує вимоги ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».



Рис. 1. Послідовність методики проведення аудиту малоцінних оборотних та необоротних матеріальних активів суб'єкта господарювання

У положенні (наказі) стосовно оборотних та необоротних малоцінних активів слід передбачити: особливості їх розмежування та віднесення до конкретних номенклатур; вартісні ознаки активів, які входять до складу МНМА; методи амортизації для необоротних малоцінних активів; питання щодо їх переоцінки; методи оцінки списання з балансу МШП, як вид запасу; особливості вибуття малоцінних активів.

Наступним етапом є вибіркова, або суцільна (в залежності від кількості наявних на підприємстві малоцінних активів) перевірка правильності визначення номенклатур МНМА та МШП згідно вимог чинного законодавства та прописаних у Положенні про облікову політику норм їх зарахування. Тобто

до складу МНМА слід зараховувати матеріальні активи, строк корисного використання яких більше одного року, а МШП – які використовуються до одного операційного циклу (року).

Після ознайомлення з обліковою політикою підприємства аудиторю слід перевірити результати проведених раніше, аудитів, ревізій та інвентаризацій. Суть аудиторської перевірки зводиться до з'ясування наскільки правильно проводилась остання із перерахованих форм, яким чином відображено її результати в обліку. Спершу перевіряють чи при проведенні інвентаризації у суб'єкта господарювання дотримано Положення № 879 «Про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджено наказ міністерства фінансів України» [8].

Під час проведення аудиту з'ясовують такі питання:

- 1) на основі яких документів проводилась інвентаризація;
- 2) склад інвентаризаційної комісії;
- 3) правильність оформлення та складання інвентаризаційного опису;
- 4) чи наявні окремо складені описи для малоцінних активів, які надійшли в період проведення інвентаризації та для малоцінних активів, які знаходяться у дорозі й вчасно не оплачені;
- 5) виявлення ситуацій прийняття чи видачі малоцінних активів чи швидкозношуваних предметів в момент проведення інвентаризації;
- 6) виявлення вилучених з опису певних малоцінних активів, які не належать лісовому господарству;
- 7) тотожність даних із МНМА та МШП інвентаризаційної відомості та порівняльної відомості;
- 8) правильність і повнота проведення інвентаризації;
- 9) контрольне порівняння фактичних залишків МНМА та МШП з даними наступної інвентаризації їх надходження і документованими витратами.

Аудит порівняльної відомості варто розпочинати з перевірки повноти і правильності виведених залишків у кількісному виразі. Далі з'ясовується правильність проведення взаємозаліків нестач і лишків. Наступним кроком є перевірка правомірності виявлених відхилень за кількістю правильності

віднесення результатів інвентаризації на рахунки обліку. І завершенням цієї частинки роботи є виявлення, чи своєчасно затвердженні та відображені результати інвентаризації в обліку.

Якщо попередня інвентаризація не була проведена, або ж проведена із значними порушеннями, то аудитор організовує проведення такої перевірки. При цьому відповідно до вимог він повинен лише спостерігати за самим процесом, але не втручатись у його хід. Особливої уваги приділяється максимально можливому залишку малоцінних активів. Якщо порушення під час проведення інвентаризації відсутності, то фактична кількість МНМА чи МШП не може перевищувати максимально можливі їх залишки за умов достовірного оформлення їх надходжень чи витрат.

Максимально можливий залишок малоцінних активів визначається при виконанні такої послідовності дій: до залишку малоцінних активів чи швидкозношуваних запасів згідно інвентаризаційного опису на початок облікового періоду додають кількість відповідних МНМА чи МШП, що надійшли на підприємство протягом інвентаризаційного періоду та віднімають кількість відповідних активів гідно видаткових документів, які підтверджують витрати.

Перевищення максимально можливого залишку МНМА (МШП) свідчить про надходження на підприємство не оприбуткованих малоцінних необоротних (оборотних) активів.

Якщо під час проведення інвентаризації виявлено взаємозаліки нестач та лишків, то аудитору слід впевнитись у їх правомірності. При цьому слід враховувати, що залік нестач і лишків повинен допускатися внаслідок пересортування МШП однакового найменування, якщо вони виникли у однієї й тієї ж особи, що перевіряється, при здійсненні інвентаризації та за один і той же інвентаризаційний цикл. Процес визначення та відображення результатів інвентаризації наведено рис. 2.

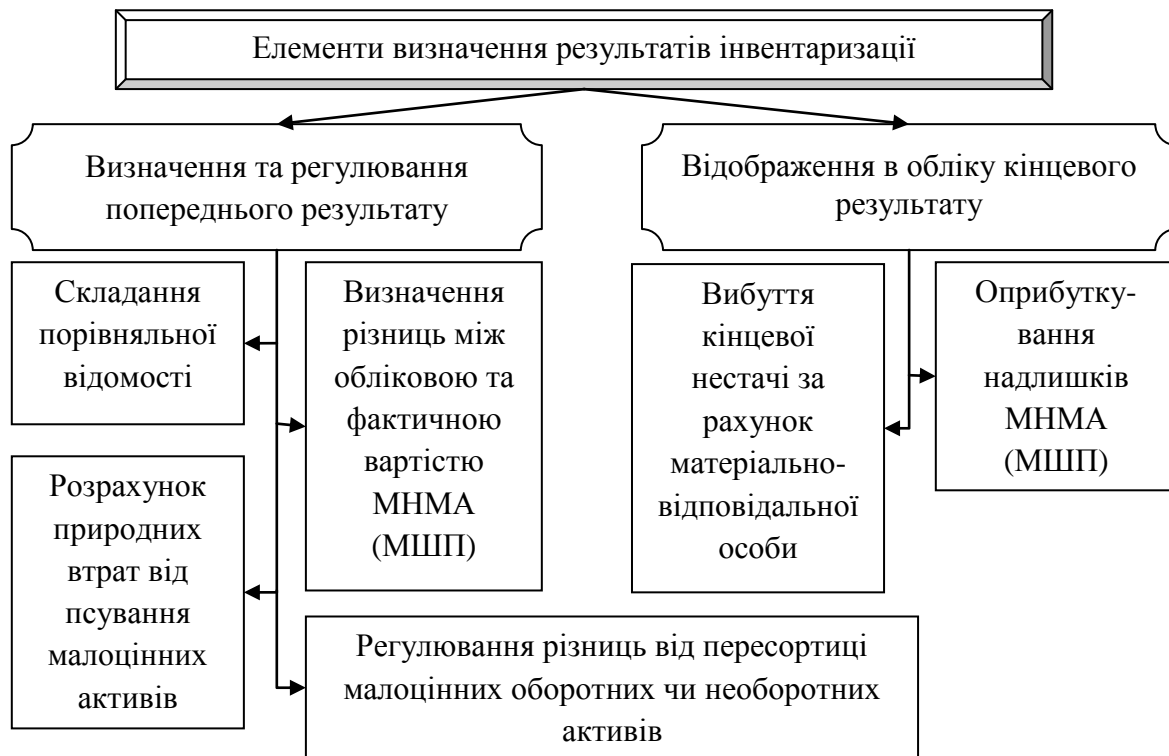


Рис. 2. Визначення та регулювання результатів інвентаризації МНМА та МШП

Організуючи процес аудиту малоцінних активів у суб'єкта господарювання в подальшому слід його розділити на окремі часті: спершу перевірити правомірність відображення в обліку МНМА, а згодом провести аудиту МШП.

Вивчаючи особливості отримання малоцінних необоротних матеріальних активів перевіряючий звертає увагу на достовірність відображення їх оцінки, в залежності від способу надходження об'єкту у суб'єкта господарювання. Далі перевіряють первинну документацію з обліку МНМА на предмет наявності всіх необхідних реквізитів, підписів, зазначення дат, повноти інформації.

У процесі визначення законності і повноти надходження малоцінних необоротних матеріальних активів слід використовувати методи зустрічної та нормативної перевірки форм первинної документації ОЗ-1, ОЗ-6 та облікових регістрів. Ми підтримуємо думку М. Шендригоренко, що свої результати аудиту слід узагальнювати в робочому документі відповідної форми (табл. 1).

Робочий документ аудитора про результати перевірки надходження
МНМА на підприємство [9]

Зміст господарської операції	Дата операції	Документ (сума, грн.)			Головна книга по рахунку 112	Журнал (журнал-ордер)	Відхилення (+/-), грн..
		договір	типова форма № ОЗ - 1	типова форма № ОЗ - 6			
1	2	3	4	5	6	7	8

Проводячи аудиту вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів із суб'єкта господарювання аудитор слід ретельно перевірити первинні документи типової форми № ОЗ-3, рух сум за рахунками 977, 133 та 112. Наступним кроком аудитора є співставлення даних первинної документації та облікових реєстрів, зокрема відповідних відомостей та Головної книги. Для цього аудитор слід провести аналітичну перевірку таких документів.

Окремо етапом проведення аудиту МНМА є перевірка порядку та достовірності нарахування амортизації цих активів у складі статті «інші необоротні матеріальні активи». Слід врахувати особливості нарахування сум зносу. Доцільним під час аудиту є з'ясування логічності та економічної обґрунтованості термінів корисного використання малоцінних необоротних матеріальних активів. Зустрічається випадки, коли підприємства встановлюють занадто довгі терміни, або ж короткі. Зрозуміло, що суб'єкти господарювання намагаючись використати усі можливості для оптимізації оподаткування, але через це бувають випадки, коли деякі МНМА вже повністю амортизовані, а фізично ще можуть довго використовуватись. Або ж навпаки, об'єкта МНМА вже немає в наявності, а він ще продовжує перебувати в обліку.

Заразом, під час аудиту нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів звертається увага на вірність складеної кореспонденції рахунків та відображення сум зносу в бухгалтерських документах.

Завершуючи аудит МНМА перевіряючий перевіряє відповідність перенесення залишків із Головної книги до фінансової звітності. Результати такого аудиту узагальнюються у відповідному робочому документі (табл. 2).

Таблиця 2

Робочий документ аудитора про результати перевірки вірності
перенесення залишків з облікових реєстрів до форм фінансової звітності

Бухгалтерська довідка, грн.	Головна книга по рахунку 10, грн.	Головна книга по рахунку 11, грн.	Баланс (Звіт про фінансовий стан), грн.	Відхилення, грн.
1	2	3	4	5

Другою, умовною, частиною є проведення аудиту малоцінних швидкозношуваних предметів, які повинні бути зараховані до складу оборотних активів, а в обліку відображатись за рахунком 22.

Першочерговим при такій перевірці є визначення правильності їх оприбуткування. У випадку неповного оприбуткування МШП виникає ситуація невідображення в обліку залишків. Для цього доречним буде порівняння інформації у прибуткових ордерах із інформацією супровідних документів постачальників. Аудит повноти оприбуткування МШП та присутності документів, які свідчать про їх придбання є обов'язковим. В цьому разі аудитор перевіряє:

- чи дотримують на підприємстві порядку приймання та оформлення документації з отримання МШП;

- чи повністю оприбутковані малоцінні та швидкозношувані предмети, які зазначено в документах постачальників у розрізі конкретних назв та у визначений термін;

- чи наявна відповідність якості МШП, які зазначено в прибуткових документах, якості, яка відображена в рахунках-фактурах [9].

Під час аудиту особлива увага приділяються безпосередній перевірці первинної документації. Тому при перевірці дійсності операцій із надходження на підприємство МШП, встановлюється наявність договорів із постачання конкретного виду активу, перевіряється правильність їх складання, порівнюючи інформацію з документів про оплату постачальнику з інформацією із документів про оприбуткування МШП.

У процесі перевірки дотримання умов, якими забезпечується у суб'єкта господарювання зберігання малоцінних і швидкозношуваних предметів,

аудитор визначає:

- достатність складських приміщень і оснащення комор для забезпечення відповідних умов зберігання МШП;

- наявність підписаних із комірниками договорів про повну матеріальну відповідальність, а також тими особами, де закріплено їх зберігання та використання;

- дотримання порядку документального оформлення операцій із руху МШП;

- порядок маркування (фарбами, проставлянням штамів, прикріпленням жетонів, тощо) спецвзуття, спецодягу, постільної білизни й інших МШП перед відпуском їх в експлуатацію;

- стан і ефективність інвентаризаційної роботи у лісовому господарстві.

При організації аудиту обліку оборотних малоцінних предметів, перевіряючий повинен врахувати, що рух цих предметів на складах суб'єкта господарювання обліковується з використанням тих самих методів, що й наявності товарно-матеріальних цінностей.

Передачу МШП в експлуатацію аудитор перевіряє шляхом встановлення достовірності та правомірності їх списання на витрати виробництва. Далі перевіряють суть здійснених операцій з руху окремих предметів. Особливу увагу зосереджуються встановленню, чи немає часом серед МШП помилково зарахованих об'єктів основних засобів. З'ясовують наявність понаднормативних запасів МШП, які впродовж довгого часу не мали руху.

Встановлюють випадки передчасної заміни спецвзуття і спецодягу, їх причини внаслідок використання МШП не за призначенням чи підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

У процесі аудиту здійснюється перевірка облікових даних щодо малоцінних швидкозношуваних предметів у межах бухгалтерського та складського обліку. За даними такої перевірки доцільно складати робочий документ аудитора у вигляді таблиці (табл. 3).

Таблиця 3

Робочий документ аудитора про результати перевірки відповідності
даних бухгалтерського та складського обліку МШП

Дані бухгалтерії на підставі первинних документів з обліку МШП, грн	Дані складського обліку МШП, грн	Результат інвентаризації МШМ за актом інвентаризації і порівняльної відомості, грн.	Відхилення, грн.
1	2	3	4

У випадках повернення на склад суб'єкта господарювання з експлуатації МШП, які ще придатні для подальшого використання, вони обліковим працівником оприбутковуються по дебету рахунка 22 «МШП» та кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Наступним кроком є ретельна перевірка актів на списання МШП. При цьому аудитор з'ясовує, чи у складі комісії зі списання МШП беруть участь кваліфіковані фахівці. Для засвідчення факту списання МШП повинен бути документ, який підтверджує здавання їх у металобрухт чи в утильсировину. Завданням аудитор також є виявлення випадків довгострокового списання малоцінних предметів, а також їх списання у випадках звільнення працівників з місця роботи.

Останнім етапом аудиторської перевірки є зіставлення аналітичних і синтетичних даних бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. Цей етап має на меті звірку облікових сум МШП, які фактично відображаються у місцях їх зберігання, з обліковою інформацією, яка відображена в регістрах бухгалтерського обліку (відомостях, Головній книзі тощо). В подальшому аудитор здійснює співставлення і арифметичну перевірку облікової інформації Головної книги й оборотних відомостей по рахунках із звітними даними, які відображені у балансі суб'єкта господарювання. Аудитор перевіряє тотожність відображення даних в активі балансу по рядку «Запаси» на початок і кінець звітного періоду, а також їх достовірність, шляхом

порівняння із сумами Інвентаризаційної відомості на дату проведення річної інвентаризації.

Завершується аудит малоцінних оборотних та необоротних матеріальних активів складанням «Акту проведеного аудиту» чи «Висновку аудитора» в залежності від прийнятих норм документообігу. В цьому документі обов'язково повинна бути зазначена така інформація: дата і місце складання акту; підстава для проведення аудиту МНМА та МШП; терміни проведення аудиту оборотних та необоротних матеріальних активів; виявлені відхилення та порушення; часові проміжки виправлення виявлених порушень та відповідальні особи; контрольні процедури для перевірки ліквідації встановлених порушень; інформаційні дані особи, що складала Акт проведеного аудиту (Висновок аудитора), чи керівника аудиторської служби [9].

Складений «Акт проведеного аудиту» (Висновок аудитора) є документом, який може не тільки використовуватись внутрішньо, а й може бути публічно оприлюднений, якщо цього вимагає чинне законодавство.

Висновок. Повне і послідовне вирішення розглянутих вище методичних завдань у процесі проведення аудиту малоцінних активів та швидкозношуваних предметів, допоможуть аудитору сформувавши незалежну думку про достовірність у всіх суттєвих аспектах обліку цих об'єктів. А також сприятимуть виявленню та встановленню недоліків щодо відображення інформації про них в обліку й сприятимуть чіткому формулюванню можливих напрямів ліквідації порушень і зловживань. Програма аудиторської перевірки обліку операцій малоцінними та швидкозношуваними засобами і предметами підприємства повинна включати дослідження стану збереження малоцінних матеріальних активів, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних малоцінних засобів, використання та списання МНМА та МШП. При здійсненні аудиту цих активів слід використовувати наступні прийоми і способи перевірки, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка.

Література:

1. Галусян А.В., Кононова О.Є. Організаційні аспекти та методика внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємства // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Випуск 2 (07). – С. 269-273.
2. Галушак І.Є. Загальна методика проведення аудиту запасів / І.Є.Галушак // Актуальні проблеми розвитку регіону. – 2017. – Вип. 13. – Т.1. – С.171-175.
3. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1068/1/19.pdf
4. Артюх О.В., Бондар Г.В. Необоротні матеріальні активи: методичні аспекти аудиторської перевірки // Вісник Одеського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 4. – С. 259-260.
5. Шумило Р.Р. Організація внутрішньогосподарського контролю малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів // Міжнародний збірник наукових праць. – 2016. – Випуск 3(21). – 403-408.
6. Беляева Л.А. Вплив на здійснення контрольних функцій сучасного стану обліку малоцінних активів // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. – 2012. – Вип. 6. – С. 289-292.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017>
8. Положення № 879 «Про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджено наказ міністерства фінансів України», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
9. Шендригоренко М.Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів // Бізнес-навігатор. – 2018. – Випуск 4 (47). – С.185-188.