

М.Ю. Самчик, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

(Представлено д.е.н., доц. Грицишиеним Д.О.)

Досліджено підходи до процесу організації та методики аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів показав, що не існує єдиного підходу щодо розуміння даного питання. Удосконалено організаційне та методичне забезпечення внутрішнього аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів, що забезпечує формування достовірної інформації для потреб управління ремонтом та модернізацією основних засобів. Уточнено мету та завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів залежно від джерела надходження таких об'єктів на підприємство, що дало змогу визначити методи документального контролю, які варто застосовувати аудитором для виконання кожного завдання. Визначено зони ризику компонентів системи внутрішнього контролю що можуть призвести до неефективної реалізації повноважень посадовими особами підприємства, у процесі здійснення ремонту основних засобів, що може призвести до нераціонального використання ресурсів та, як наслідок, до зменшення ефективності проведених робіт з ремонту та модернізації основних засобів. Запропоновано перелік питань аудитора для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів, що допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю.

Ключові слова: *аудит; внутрішній аудит; організація та методика аудиту; система внутрішнього контролю.*

Постановка проблеми. Внутрішній аудит є системою, що забезпечує підвищення ефективності проведення ремонту основних засобів, що сприяє підвищенню ефективності управління ними. Проведення внутрішнього аудиту ремонту основних засобів набуває значної актуальності за сучасних умов конкурентного середовища, що вимагають раціонального та

ефективного використання існуючих ресурсів, формування оптимальної структури основних засобів на підприємстві і підтримання їх у постійному робочому стані. Контроль за витратами, понесеними на ремонт основних засобів, дозволяє покращувати ряд показників діяльності суб'єкта господарювання: збільшити обсяги випуску продукції, оптимізувати собівартість продукції, підвищити продуктивність праці та рівень рентабельності тощо.

Метою статті є розробка організаційних положень внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням аудиту основних засобів присвячено наукові праці таких вчених, як: С.М. Бичкова, О.В. Бондар, М.Н. Бразалай, Т.А. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, О.І. Коблянська, І.В. Кононова, Р.А. Костирко, Л.П. Кулаковська, Л.А. Куришко, Ю.І. Осадчий, Н.І. Петренко, О.А. Петрик, Т.Г. Мельник, М.Ф. Огійчук, В.С. Рудницький, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.М. Тимошенко, Б.Ф. Усач, К.О. Утенкова та ін. Однак, дане питання є недостатньо дослідженим та обґрунтованим у зв'язку зі специфікою таких операцій при здійсненні спільної діяльності або використанні основних засобів, що знаходяться в оренді та особливостями завдань, що ставляться перед службою внутрішнього аудиту.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ефективне використання об'єктів основних засобів значно підвищує продуктивність праці та сприяє зниженню витрат підприємства, а також призводить до зменшення потреби введення нових виробничих потужностей при заданому обсязі виробництва і, як наслідок, до економії капітальних вкладень. В загальному вигляді процес проведення внутрішнього аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів наведено на рисунку 1.

Організація роботи служби внутрішнього аудиту при перевірці ремонту та модернізації основних засобів буде мати свої особливості в залежності від того, на яких правах використовуються основні засоби, що підлягають ремонту та модернізації. Використання власних основних засобів, орендованих або тих, що використовуються в спільній діяльності буде прямо впливати на організаційне, технічне та методичне забезпечення процесу аудиту (рис. 2).

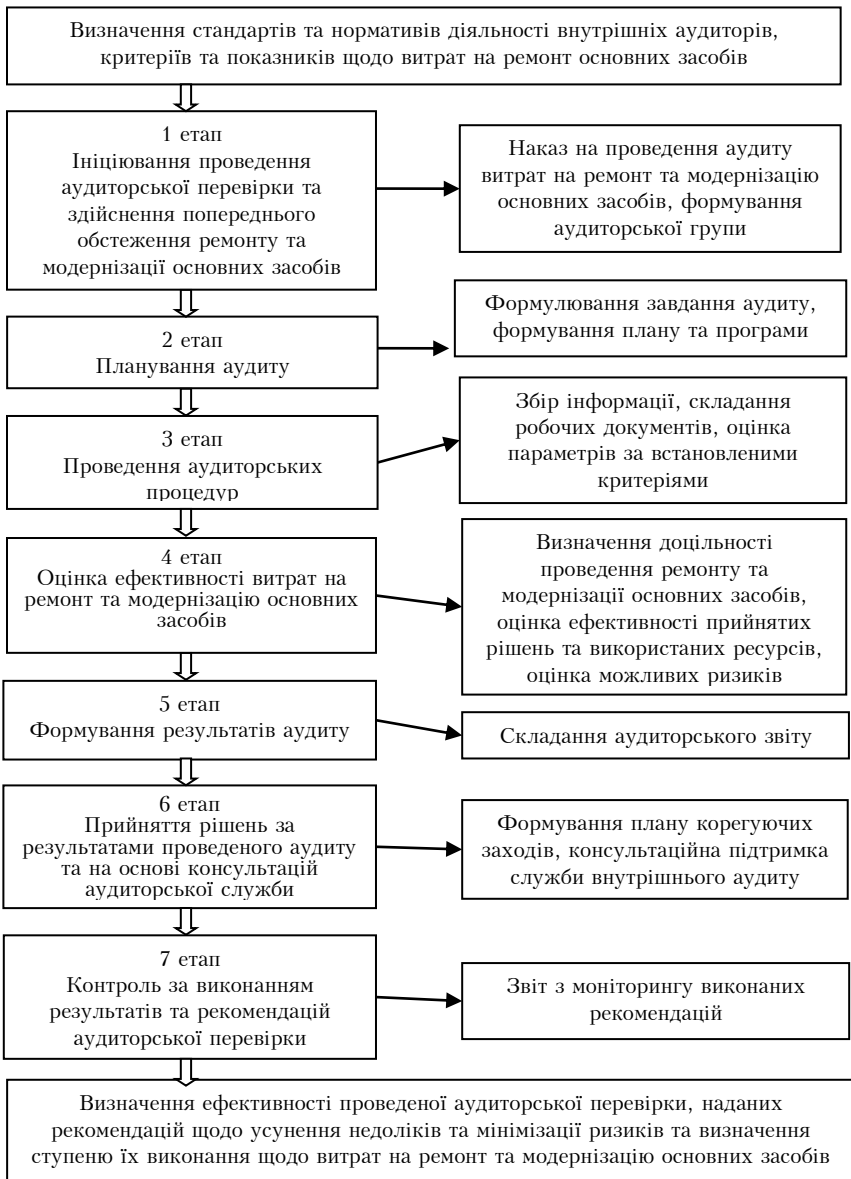


Рис. 1. Етапи внутрішнього аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів

Витрати на ремонт основних засобів є на багато складнішим об'єктом аудиту, ніж це може здатися на перший погляд. Справа в тому, що категорія витрат є агрегованою, але як об'єкт аудиту вона є багатогранною, а тому з наукової точки зору становить проблемне питання, яке потребує вирішення.

Аналізуючи дослідження методики аудиту операцій з основними засобами, яке провели М.В. Рета та А.О. Іванова [10] можемо констатувати, що під об'єктом аудиту операцій з основними засобами вони розумію безпосередньо самі об'єкти основних засобів.

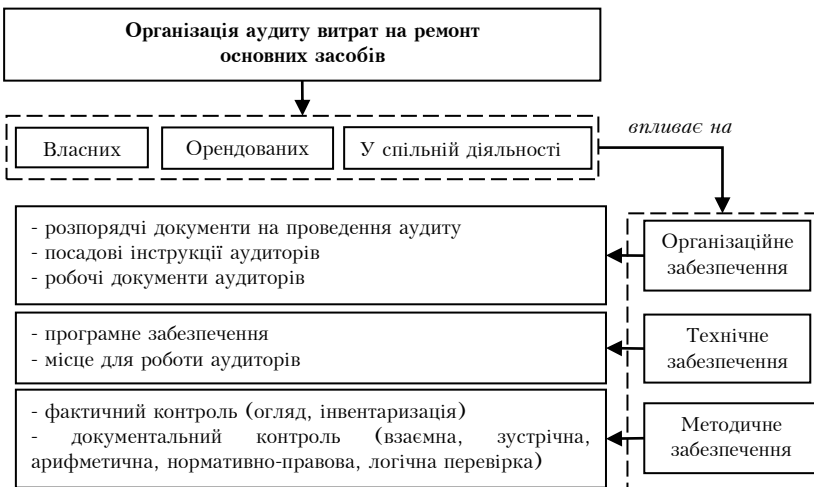


Рис. 2. Вплив джерела надходження основних засобів на організацію аудиту їх ремонту

Дубініна М.В. та Сіренко Н.М. [4] досліджуючи особливості організації внутрішнього аудиту основних засобів акцентують увагу на тому, аудитор повинен зосередити свою увагу на визначення правильності відображення господарських операцій із основними засобами і бухгалтерському обліку, з чого можемо зробити висновок, що об'єктом аудиту вони визначають саме об'єкти основних засобів та операції з ними.

Досліджуючи методику аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту О.Ф. Андросова та К.А. Калугіна [1] під об'єктом аудиту

розуміють основні засоби як активи та операції підприємства з цими активами. В той же час вони наголошують на тому, що аудитор повинен особливу увагу приділяти безпосередньо правильності відображення таких операцій в бухгалтерському обліку, що наводить на думку про те, що в якості об'єкта аудиту основних засобів вони вбачають процес відображення таких операцій в системі бухгалтерського обліку.

Подольнчук О.А. та Г.М. Химич [9] у своєму дослідженні безпосередньо не ідентифікують об'єкт аудиту основних засобів, проте, аналізуючи їх розуміння завдань такої перевірки, можемо зрозуміти, що в якості об'єкта аудиту основних засобів вони розглядають операції з такими активами, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку.

Аналізуючи позицію Т.А. Бутинець [3] у дослідженні внутрішнього аудиту основних засобів можемо зробити висновок, що автор одним із об'єктів внутрішнього аудиту основних засобів вбачає документальне оформлення операцій з ними.

Як бачимо, науковці досліджуючи аудит основних операцій та операцій з ними об'єкт такої перевірки розглядають в синтетичному розрізі, тобто узагальнено. Ми з такою позицією не погоджуємося і вважаємо, що об'єкт аудиту витрат на ремонт основних засобів буде варіюватися залежно від виду ремонтів та від виду основних засобів, що підлягають ремонту, за джерелом надходження на підприємство. Наша позиція ґрунтується на тому, що при ремонті власних основних засобів, орендованих та тих, що використовуються в спільній діяльності будуть виникати різні витрати, що будуть об'єктами внутрішньої аудиторської перевірки. Об'єкт внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів безпосередньо залежить від особливостей та характеру ремонтних робіт. Зокрема, ремонт може здійснюватися як власними силами підприємства, так і за допомогою залучення сторонніх організацій та фізичних осіб; може відбуватися заміна зношених окремих частин та деталей, а також реконструкція, модернізація та дообладнання; ремонт також може супроводжуватися повним розбиранням об'єкта, що ремонтується, на окремі частини та деталі. Крім того, ремонт може здійснюватися не лише власних основних засобів, але й тих, що перебувають в оренді.

Як зазначають В.Малахов та І.Оніщенко, організація обліку та аудиту основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації [7]. Однак не можемо погодитись із такою позицією, оскільки вважаємо, що система внутрішнього аудиту та система бухгалтерського обліку не можуть розглядатися як єдина система, оскільки хоч вони і мають єдиних користувачів, проте інформація, яку вони генерують – є різною за своїм цільовим призначенням.

Розглядаючи завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів вважаємо за необхідне встановити відмінності між внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем, які впливають як на вибір об'єкта внутрішнього аудиту, так і на вибір тих методів, що будуть застосовуватись для виконання кожного окремого завдання. Зазначимо, що внутрішній аудит витрат на ремонт та модернізацію основних засобів на підприємстві здійснюється з метою виявлення ризиків, що можуть виникнути в ході здійснення таких операцій та надання рекомендацій керівництву щодо їх мінімізації чи усунення. Саме це відрізняє внутрішній аудит від внутрішнього контролю, метою якого є забезпечення збереження майна власника підприємства, а саме, тих матеріальних цінностей, що були використані під час проведення ремонту основних засобів; економічної, юридичної та технічної достовірності інформації про витрати, понесені на ремонт об'єктів основних засобів; досягнення ефективних показників продуктивності основних засобів на підприємстві в зв'язку з проведеними ремонтними роботами через реалізацію прийнятих управлінських рішень відповідно до запланованих проектів; попередження порушень, зловживань та здійснення незаконних дій працівниками підприємства під час здійснення ремонтних робіт. Таким чином, служба внутрішнього аудиту виконує значно ширший обсяг функцій, ніж система внутрішнього контролю і виступає своєрідним радником управлінського персоналу щодо мінімізації та уникнення ризиків в ході проведення ремонту та модернізації основних засобів (рис. 3).

Здійснення внутрішнього аудиту ремонту та модернізації основних засобів на підприємстві набуває значної актуальності за сучасних ринкових відносин, які вимагають раціонального та ефективного використання наявних ресурсів, формування оптимальної структури основних засобів на підприємстві і підтримання їх у постійному робочому стані. Для цілей нашого дослідження ми виділяємо серед завдань внутрішнього аудиту в системі управління підприємством три основні групи: контроль досягнення стратегічних цілей; управління ризиками; моніторинг. Кожна група завдань за необхідності може деталізуватися відповідно до потреб управління підприємством та потреб внутрішнього аудиту.



Рис. 3. Місце системи внутрішнього аудиту в системі управління підприємством

Серед функцій управління ми виділяємо мотивацію, планування, організацію, координацію, аналіз. Даний перелік функцій управління не є вичерпним, але для цілей нашого

дослідження здійснено акцент саме на цих функціях, оскільки вони мають безпосереднє відношення до внутрішнього аудиту, як підсистеми, що покликана забезпечити якісне виконання зазначених функцій управління.

В структурі системи внутрішнього контролю нами виділено такі підсистеми контролю: адміністративний; правовий; технічний; фінансовий; кадровий; інший. Такі підсистеми внутрішнього контролю необхідні для того, щоб комплексно описати реалізацію завдань системи внутрішнього аудиту в контексті ремонту та модернізації основних засобів.

Мова йде вже не стільки про контроль витрат, оскільки це прерогатива внутрішнього контролю, скільки про доцільність понесення таких витрат та співставлення їх з можливим економічним ефектом. Іноді ремонт об'єкта основних засобів проводити недоцільно і краще провести його модернізацію з метою технологічного покращення та, фактично отримання іншого, досконалішого об'єкта, що може забезпечити виконання інших функцій або підвищення ефективності виконання попередніх функцій.

Для ефективного проведення аудиторської перевірки необхідно визначити критерії та параметри перевірки витрат на ремонт основних засобів у відповідності до поставлених цілей. Під час організації системи внутрішнього аудиту на підприємстві в частині операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів, важливе місце посідає визначення предмету, об'єкта, суб'єкта, мети здійснення такого аудиту, основних завдань, його інформаційної бази, форми організації, визначення методів і прийомів здійснення аудиту, змісту процедур, особливостей звітування, надання рекомендацій та моніторингу їх дотриманням і оцінка наслідків прийнятих рішень.

Метою внутрішнього аудиту є виконання консультаційної функції в забезпеченні управління ремонтом та модернізацією основних засобів на підприємстві. Консультативна функція передбачає надання рекомендацій не лише на етапі планування робіт, але й протягом їх виконання та після їх завершення, визначення можливих резервів підвищення ефективності та доцільності проведення ремонту та модернізації основних

засобів, а також надання рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків та контроль за їх виконанням.

Досліджуючи мету аудиту основних засобів Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча [6, с. 319] розуміють під цим об'єктивний збір і оцінку свідчень про економічні дії і події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам; підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності: початкової вартості основних засобів; сум нарахованої амортизації; операцій, пов'язаних із рухом основних засобів у періоді, що перевіряється.

Бездушна Ю.М. розглядаючи напрями аудиту витрат на ремонт основних засобів, зосереджує увагу на відповідності обліку даних витрат відповідно до вимог ПКУ [2]. Варто зазначити, що така позиція більш характерна для зовнішнього обов'язкового аудиту, а внутрішній аудит повинен більше акцентуватися не на контрольних аспектах, а на оцінках ризику.

Утенкова К.О. під метою аудиту розуміє висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів [12, с. 112]. Аналізуючи позиції вчених вважаємо, що вони розглядають мету аудиту в контексті саме зовнішнього аудиту, випускаючи з поля зору значну мету внутрішнього аудиту, що зовсім не обмежується підтвердженням достовірності даних фінансової звітності.

Розвиток інституту внутрішнього аудиту зумовлює видозміну завдань служби внутрішнього аудиту та їх переорієнтацію на визначення ризиків діяльності підприємства, в тому числі щодо проведення ремонту та модернізації основних засобів, а також надання рекомендацій щодо їх мінімізації та усунення. При цьому служба внутрішнього аудиту може виконувати і контрольні функції, а саме в частині:

- вивчення, оцінки і моніторингу адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю витрат на ремонт основних засобів;

- контролю за дотриманням порядку проведення ремонту основних засобів, внутрішніх розпорядчих документів на

проведення ремонтних робіт основних засобів та списання товарно-матеріальних цінностей для потреб ремонту основних засобів, в тому числі в частині перевищення повноважень керівництвом у здійсненні цих операцій;

– перевірки дотримання законодавства в частині ведення бухгалтерського, податкового обліку і формування фінансової звітності в частині ремонту основних засобів;

– оцінки доцільності управлінських рішень, що приймаються за результатами перевірки, ефективності таких рішень, виявлення резервів підвищення ефективності ремонту основних засобів;

– перевірки наявності і збереження основних засобів та новостворених об'єктів основних засобів у випадку ремонту основного засобу, що знаходиться в оренді;

– взаємодії з зовнішнім незалежним аудитом та контролюючими органами.

Проте всі вище перераховані контрольні функції не є основними в діяльності служби внутрішнього аудиту, вони є опосередкованими та доповнюючими, оскільки основне завдання внутрішніх аудиторів – не проконтролювати господарські процеси, а порадити, як мінімізувати або усунути ризики діяльності підприємства, зокрема в частині ремонту та модернізації основних засобів. Перед службою внутрішнього аудиту можуть бути поставлені наступні завдання щодо ремонту та модернізації основних засобів:

– встановити доцільність проведення ремонту чи модернізації основних засобів;

– визначити доцільність проведення робіт власними силами чи із використанням послуг сторонніх організацій;

– визначити перспективність та доцільність технологічних змін основних засобів у випадку проведення їх модернізації;

– прогнозувати позитивний ефект від реалізації рішення про модернізацію об'єкта основних засобів;

– визначити ризики перевитрачання ресурсів в ході проведення ремонту чи модернізації основних засобів;

– встановити зони ризику в ланцюгу управління від прийняття рішення про ремонт чи модернізацію основних засобів до контролю за цим процесом;

- надати рекомендації щодо мінімізації виявлених ризиків;
- надати рекомендації щодо найбільш ефективного способу модернізації основних засобів для досягнення цілей підприємства;
- здійснити моніторинг виконання раніше прийнятих рішень щодо ремонту та модернізації основних засобів та встановити ефективність таких рішень.

Наведений перелік завдань, що можуть ставитися перед внутрішніми аудиторами для проведення аудиторської перевірки не є вичерпним і визначається цілями ініціатора аудиту. Також на цьому етапі необхідно визначити критерії ідеальної моделі (еталону) відносно якого аудитори оцінюватимуть існуючий стан витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

В контексті нашого дослідження пропонуємо розмежовувати завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів в залежності від джерела надходження таких активів на підприємство: власні, орендовані, ті, що використовуються у спільній діяльності.

Здійснюючи внутрішній аудит витрат на ремонт власних основних засобів метою такої перевірки є встановлення правильності бухгалтерського обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів. Також опосередковано внутрішні аудитори забезпечують контроль за збереженням майна підприємства, що використовується для проведення ремонтних робіт. Тому в цьому випадку основними завданнями внутрішнього аудиту витрат на ремонт власних основних засобів є:

- Перевірити правильність відображення прямих і непрямих витрат на ремонт основних засобів в системі бухгалтерського обліку;
- Перевірити правильність віднесення витрат на витрати періоду чи їх капіталізацію та збільшення вартості відремонтованого об'єкта основних засобів;
- Перевірити правильність відображення витрат на рахунках аналітичного обліку, що запропоновані у другому розділі дисертаційного дослідження;
- Встановити необґрунтоване списання товарно-матеріальних цінностей на ремонт основних засобів.

В даному випадку ми розглядаємо основні завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів, що є актуальними для будь-яких підприємств не залежно від їх розміру та галузі діяльності, проте в залежності від специфіки мети внутрішнього аудиту будуть варіюватися і його завдання.

В загальному розумінні, об'єктом внутрішнього аудиту операцій з ремонту основних засобів виступають явища, що безпосередньо являють собою процес ремонту та модернізації основних засобів, а також явища, що можуть представляти собою ризики, пов'язані з такими операціями. Проте конкретизуючи об'єкт внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів необхідно враховувати джерело надходження таких основних засобів на підприємство та умови їх використання.

Щодо внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів, що знаходяться в оренді необхідно в першу чергу розмежовувати об'єкти основних засобів в оперативній та фінансовій оренді. Особливу увагу тут варто приділити саме оперативній оренді, оскільки право власності на такий об'єкт знаходиться у орендодавця, а використовує його орендар. Тому принциповим питанням є те, хто відповідно до умов договору проводить ремонтні роботи такого основного засобу: орендар чи орендодавець і який порядок відшкодування таких витрат. Тому в контексті перевірки основних засобів в операційній оренді, основною метою внутрішнього аудиту витрат на ремонт таких об'єктів є перевірки виконання умов договору оренди. Якщо згідно договору ремонтні роботи проводить орендодавець, то орендар не має фактичного відношення до цих робіт. Якщо ж орендар проводить ремонт основних засобів, то в ході аудиту необхідно встановити яким чином понесені витрати були відображені в бухгалтерському обліку та чи відшкодував їх орендодавець. Тут можливі два шляхи: орендодавець придбає новостворений об'єкт основних засобів, що представляє собою капіталізовані витрати на ремонт; або орендодавець зменшує суму орендних платежів на суму проведеного ремонту. При цьому до основних завдань внутрішнього аудиту ми відносимо наступні:

- Встановити хто здійснює ремонт об'єкта основних засобів відповідно до умов договору оренди;
- Встановити чи відшкодував орендодавець витрати на ремонт основного засобу;
- Перевірити правильність віднесення витрат на капітальні інвестиції;
- Перевірити чи було реалізовано новостворений об'єкт основних засобів після закінчення договору оренди.

Запропонований нами перелік завдань внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів, що знаходяться в операційній оренді також є актуальним для будь-якого підприємства, що використовує орендовані основні засоби та несе витрати на їх ремонт, але в залежності від специфічних умов договору, особливостей об'єктів основних засобів та відносин між орендодавцем та орендарем перелік таких завдань може бути значного розширений. При цьому буде зберігатися поставлена мета внутрішнього аудиту такого об'єкта – перевірка виконання умов договору оренди основних засобів.

Якщо ж розглядати фінансову оренду, то мова йде фактично про придбання основного засобу у розстрочку із платою за його використання, але по суті підприємство несе витрати на ремонт основного засобу, що поступово переходить у його власність. Отже мета і завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт таких основних засобів будуть співпадати із метою та завданнями перевірки витрат на ремонт власних основних засобів.

Найбільш складними є операції з ремонту основних засобів, що використовуються у спільній діяльності, а тому і внутрішній аудит таких витрат має свої особливості. Ключовим моментом у таких операціях є питання розподілу як витрат на ремонт між учасниками спільної діяльності, так і розподілу результатів проведеного ремонту. Як зазначалося вище, для розподілу активів та доходів між сторонами спільної діяльності може використовуватись різні бази розподілу, відповідно до яких і будуть розподілятися витрати на ремонт основних засобів. Всі ці умови повинні бути чітко прописані у договорі про спільну діяльність. Крім того важливим для аудитора також є питання перевірки правильності розкриття інформації про спільну діяльність, в тому числі і про витрати на ремонт основних засобів, відповідно до встановлених законодавством вимог.

З огляду на вищезазначене, вважаємо, що основною метою внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності є встановлення правильності розподілу витрат на ремонт основних засобів та розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності і пропонуємо виділяти наступні завдання:

– Перевірити правильність відображення витрат у звітності згідно вимог до розкриття інформації щодо спільної діяльності;

– Перевірити правильність розподілу капіталізованих витрат на ремонт основних засобів.

Зауважуємо, що визначені нами завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності орієнтовані саме на досягнення визначеної нами мети, а тому не є вичерпними та можуть бути доповнені у відповідності до потреб вищого керівництва та власників підприємства.

Визначення предмета внутрішнього аудиту дозволяє внутрішнім аудиторам окреслити той інформаційний масив даних про витрати на ремонт основних засобів з метою виконання поставлених завдань. Кулаковська Л.П. та Ю.В. Піча визначають предмет аудиту як всю інформацію, що стосується основних засобів, враховуючи і ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку і фінансової звітності (оперативний облік, оперативна звітність про використання основних засобів, аналіз, пояснення персоналу) [6, с. 333].

Узагальнюючи позиції дослідників щодо даного питання, можемо зробити висновок, що предметом внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів є господарські процеси, що безпосередньо пов'язані з ремонтними роботами, а також операції, які викликані рухом товарно-матеріальних цінностей, що можуть бути використані у процесі здійснення ремонту основних засобів оцінені з точки зору їх доцільності та можливості виникнення ризиків в ході їх здійснення., проте вважаємо таку позицію досить узагальненою, а тому в окремих випадках обмеженою, оскільки предмет, як і об'єкт та завдання внутрішнього аудиту основних засобів варіюються в залежності від джерела надходження та специфіки використання таких основних засобів.

Вважаємо, що внутрішні аудитори визначають предмет перевірки з огляду на поставлені керівництвом завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів, а тому предмет внутрішнього аудиту буде відрізнятися в залежності від того, які основні засоби підлягають перевірці. Якщо проводиться внутрішній аудит власних основних засобів, то предметом перевірки буде сукупність операцій з витрачання товарно-матеріальних та грошових цінностей на проведення ремонту основних засобів. Якщо проводиться внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів, що отримані в оренду, то предметом будуть господарські операції щодо виконання умов договору оренди. Якщо проводиться внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності, то предметом аудиту буде сукупність операцій з розподілу витрат на ремонт основних засобів та достовірність відображення інформації у фінансовій звітності (табл. 1).

Досліджуючи особливості аудиту основних засобів І.В. Кононова та А.О. Бакум зазначають, що оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятому рівні аудиторського ризику [5]. Повністю погоджуємося із думкою науковців та вважаємо, що визначення аудиторського ризику є одним із ключових етапів організації аудиторської перевірки витрат на ремонт основних засобів. При цьому служба внутрішнього аудиту не лише виявляє ризики контролю та властиві ризики з метою якісного проведення аудиту, а ще й надає рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та ризиків.

Як слушно зазначають М.В. Дубініна та Н.М. Сіренко, якість аудиторської перевірки залежить від надійності системи бухгалтерського обліку, точності віднесення об'єктів до класифікаційних груп та достовірності інвентаризаційних даних [4]. Ми погоджуємося із позицією науковці, проте вважаємо, що аудитори повинні не лише покладатися на надійність системи бухгалтерського обліку, але й критично її оцінювати з позиції того, що завжди існує ризик допущення бухгалтером помилок.

Об'єкт, предмет та завдання внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів

Об'єкт	Предмет	Завдання
Витрати на ремонт власних основних засобів	Сукупність операцій з витрачання товарно-матеріальних та грошових цінностей на проведення ремонту основних засобів	Перевірити правильність відображення прямих і непрямих витрат на ремонт основних засобів в обліку
		Перевірити правильність віднесення витрат на ремонт основних засобів на витрати періоду чи їх капіталізацію
		Перевірити правильність відображення витрат на рахунках аналітичного обліку
		Встановити необґрунтоване списання ТМЦ на ремонт
Витрати на ремонт основних засобів в оренді	Господарські операції щодо виконання умов договору оренди	Встановити хто здійснив ремонт відповідно до умов договору
		Встановити чи відшкодував орендодавець витрати на ремонт
		Перевірити правильність віднесення витрат на капітальні інвестиції
		Перевірити чи було реалізовано новостворений об'єкт основних засобів після закінчення договору оренди
Витрати на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності	Сукупність операцій з розподілу витрат на ремонт основних засобів та достовірність відображення інформації у фінансовій звітності	Перевірити правильність відображення витрат у звітності згідно вимог до розкриття інформації щодо спільної діяльності
		Перевірити правильність розподілу капіталізованих витрат на ремонт основних засобів

Тому внутрішні аудитори повинні досить критично оцінювати надійність та ефективність системи внутрішнього контролю на підприємстві, а особливо в частині бухгалтерського обліку ремонту основних засобів, що знаходяться на підприємстві в оренді або використовуються у спільній діяльності.

Для оцінки ризиків проводяться заходи щодо їх виявлення і аналізу, на підставі чого приймається рішення про їх зниження, організовуючи систему контрольного середовища шляхом створення процедур внутрішнього контролю, реальної оцінки і своєчасного інформування персоналу про результати діяльності. В цьому контексті слушно зазначає Н.С. Тимощук [11], що аудит базується на оцінці структури внутрішнього контролю фірми. Для виконання поставлених завдань аудитори визначають ризики (аудиторський ризик, ризик не виявлення і внутрішньогосподарський ризик), пов'язані з проведенням перевірки витрат на ремонт та модернізацію основних засобів.

Ризик не виявлення пов'язаний зі складністю проведення аудиту у зв'язку з недосконалою системою внутрішнього контролю операцій з ремонту та модернізації основних засобів; відповідно, помилки і шахрайські дії персоналу можуть бути не виявлені в процесі перевірки. Під внутрішньогосподарським ризиком розуміється можливість того, що господарські операції і звітність (фінансова та не фінансова) можуть містити помилки в результаті неефективної системи внутрішнього контролю.

Досліджуючи питання аудиту оцінки вартості основних засобів О.А. Петрик та І.О. Мариніч [8] акцентують увагу на можливих порушеннях норм П(С)БО 7 «Основні засоби», проте залишають поза увагою причини таких порушень. На нашу думку такі порушення можуть виникнути внаслідок неефективності системи внутрішнього контролю та контрольних процедур. Внаслідок неякісного виконання контрольних процедур можливі наступні причини виникнення порушень при проведенні ремонту та модернізації основних засобів (рис. 4).

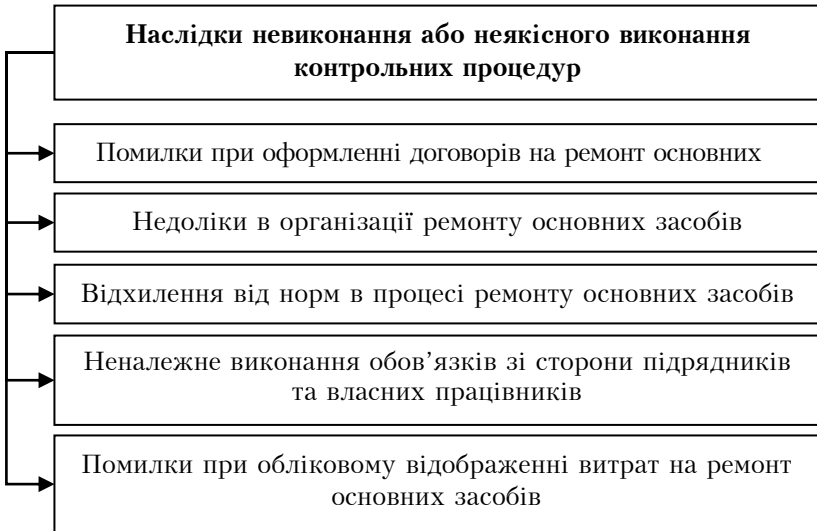


Рис. 4. Причини порушень внаслідок неякісного виконання контрольних процедур при здійсненні операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів

Моніторинг контролю представляє собою процес, який оцінює організацію системи внутрішнього контролю, структуру і своєчасну роботу суб'єктів контролю, а також прийняття рішень щодо здійснення необхідних коригувань. Процес моніторингу може включати як засоби поточного контролю, що вбудовані в посадові обов'язки осіб виконавців певних робіт та функцій, а також роботу окремих структурних підрозділів, зокрема служби внутрішнього аудиту.

Неналежний моніторинг контролю зумовлює виникнення ризиків пов'язаних із попередніми компонентами механізму контролю, оскільки унеможливорює попередження таких ризиків. Моніторинг контролю повинен мати постійний характер і здійснюватись кожним суб'єктом на кожному бізнес-процесі, кожній операції починаючи від визначення доцільності проведення ремонту або модернізації основних засобів і завершуючи оцінкою ефективності проведених робіт.

Здійснюючи тест системи внутрішнього контролю внутрішні аудитори повинні зосередити свою увагу на зонах ризику, що можуть призвести до зменшення ефективності управління основними засобами, їх ремонтом та модернізацією (рис. 5).

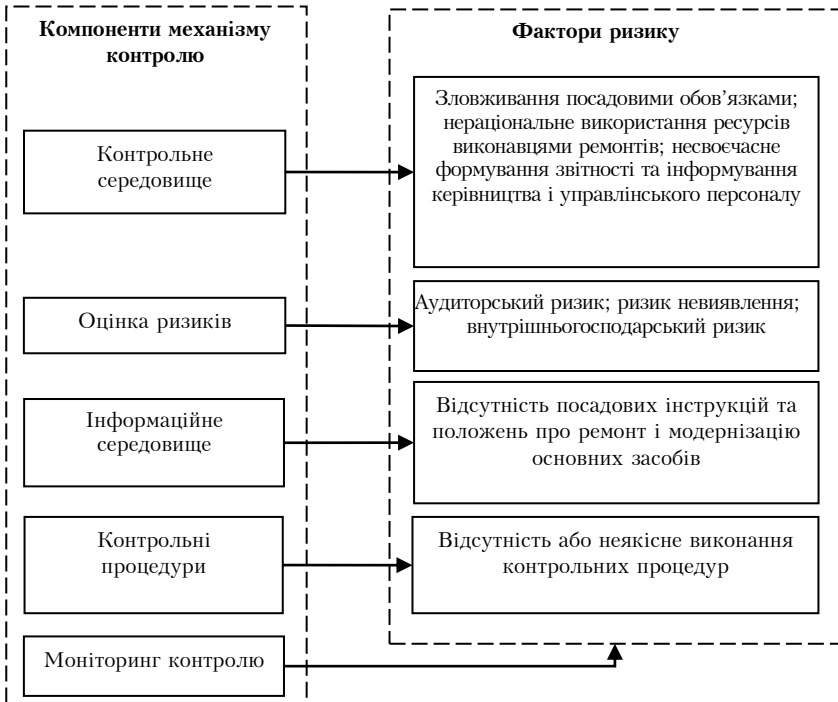


Рис. 5. Зони ризику компонентів системи внутрішнього контролю

Тест системи внутрішнього контролю дозволяє внутрішнім аудиторам визначити можливі зони ризику в операціях пов'язаних із ремонтом та модернізацією основних засобів, розробити рекомендації щодо їх мінімізації та надати ці рекомендації керівництву для їх реалізації.

Аудитор оцінює ефективність системи внутрішнього контролю і оцінює її ризик. Систему внутрішнього контролю можна вважати ефективною, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, а також виявляє недостовірну інформацію. Оцінюючи ефективність системи

внутрішнього контролю, аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів.

Для забезпечення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю в частині контролю витрат на ремонт та модернізацію основних засобів нами запропоновано перелік питань, на підставі отриманих відповідей на які, внутрішні аудитори зможуть дати оцінку системі внутрішнього контролю підприємства щодо проведення ремонту та модернізації основних засобів (табл. 2).

Тести засобів контролю допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю, які розглядалися вище і можуть суттєво вплинути на ризики підприємства в ході проведення ремонту та модернізації основних засобів. На основі отриманої інформації внутрішні аудитори можуть зробити висновок про ступінь ризику контролю. Для цього отримані результати необхідно параметризувати та надати їх кількісну оцінку. З огляду на сутність запропонованих питань пропонуємо наступну шкалу параметризації результатів тестування системи внутрішнього контролю в частині витрат на ремонт основних засобів (табл. 3).

Таблиця 2

Перелік питань аудитора для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів

№ з/п	Питання	Так / Ні	Примітка
1	2	3	4
1	Чи всі операції з ремонту та модернізації основних засобів були санкціоновані уповноваженими посадовими особами?		
2	Чи достатньо обґрунтовані рішення про проведення ремонту та модернізації основних засобів?		
3	Чи здійснюється контроль за станом та ступенем зношеності основних засобів?		
4	Чи ведеться бухгалтерський облік основних засобів, що знаходяться в оренді або використовуються в спільній діяльності?		

Продовження табл. 2

1	2	3	4
5	Чи здійснюється контроль за ремонтом або модернізацією основних засобів?		
6	Чи здійснює контроль за відображенням в бухгалтерському обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів в операційній оренді?		
7	Контроль за операціями з ремонту та модернізації основних засобів здійснюється на постійній основі?		
8	Чи розроблені та затверджені інструкції, що розмежовують обов'язки та відповідальність працівників відповідальних за ремонт та модернізацію основних засобів, а також бухгалтерський облік понесених на них витрат?		
9	Чи розділені обов'язки щодо санкціонування, юридичного оформлення та контролю операцій з ремонту та модернізації основних засобів?		
10	Чи встановлені на підприємстві матеріально-відповідальні особи, що забезпечують збереженість основних засобів?		
11	Чи перевіряється об'єм та якість проведених ремонтних робіт?		
12	Чи перевіряється використання об'єктів основних засобів за різними напрямками діяльності підприємства?		
13	Чи ведуться на підприємстві документи, що засвідчують технічний стан основних засобів та процес їх зношення?		
14	Чи ведуться інвентарні картки обліку основних засобів на об'єкти, що знаходяться у лізингу або спільній діяльності?		
15	Чи підписано договір з матеріально-відповідальною особою по основних засобах про матеріальну відповідальність?		

Закінчення табл. 2

1	2	3	4
16	Чи встановлені терміни регламентних робіт щодо обслуговування основних засобів?		
17	Чи дотримуються вимоги щодо періодичності проведення інвентаризації основних засобів?		
18	Чи затверджені на підприємстві бази розподілу витрат та доходів від спільної діяльності?		
19	Чи враховуються рекомендації щодо усунення недоліків та помилок за результатами попередніх перевірок витрат на ремонт основних засобів?		
20	Чи проводиться взаємозвірка інформації щодо основних засобів із учасниками спільної діяльності?		

Таблиця 3

Матриця оцінки ризику контролю витрат на ремонт основних засобів

Кількість відповідей «ні»	Кількість відповідей «так»	Ступінь ризику
0–4	17–20	низький
5–8	13–16	середній
9–12	9–12	вище середнього
13–16	8–5	високий
17–20	4–0	дуже високий

Виходячи з отриманих даних внутрішні аудитори оцінюють ризик контролю, який враховують при оцінці аудиторського ризику та визначають перелік і кількість необхідних процедур для досягнення поставленої мети та завдань перевірки витрат на ремонт основних засобів.

Висновки і перспективи подальших досліджень. В результаті дослідження було удосконалено організаційне та методичне забезпечення внутрішнього аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів. Уточнено мету та завдання

внутрішнього аудиту витрат на ремонт та модернізацію основних засобів залежно від джерела надходження таких об'єктів на підприємство, що дало змогу визначити методи документального контролю, які слід застосовувати аудитором для виконання кожного завдання. Визначено зони ризику компонентів системи внутрішнього контролю та запропоновано перелік питань аудитора для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів, що допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю. Перспективою подальших досліджень є розробка методики проведення внутрішнього аудиту витрат на ремонт основних засобів.

Список використаної літератури:

1. *Андросова О.Ф.* Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудита / *О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_3_3/250-255.pdf.
2. *Бездушина Ю.М.* Особливості аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів / *Ю.М. Бездушина* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://visnyk-onu.od.ua/journal/2014_19_5-6/28.pdf.
3. *Бутинець Т.А.* Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку / *Т.А. Бутинець* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/49224/46146>.
4. *Дубініна М.В., Сіренко Н.М.* Особливості організації внутрішнього аудиту основних засобів / *М.В. Дубініна, Н.М. Сіренко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2006/VANP2006-2\(34\)/Visnik_2006-2\(34\)_78-83.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2006/VANP2006-2(34)/Visnik_2006-2(34)_78-83.pdf).
5. *Кононова І.В.* Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами / *І.В. Кононова, А.О. Бакум* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=U

- JRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/Nvuumevcg_2016_6(2)__6.pdf.
6. *Кулаковська Л.П.* Організація і методика аудиту : навч. посібник / *Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча.* – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
 7. *Малахов В.* Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / *В.Малахов, І.Оніщенко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/IA_2016_1/6_malakhov_valerijonishhenko_irina-udoskonalennja.pdf.
 8. *Петрик О.А.* Аудит оцінки вартості основних засобів / *О.А. Петрик, І.О. Мариніч* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/7010/1/%D0%9F%D0%B5%D1%82%D1%80%D0%B8%D0%BA%20%D0%9C%D0%B0%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%96%D1%87%20%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%20%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%9E%D0%97%20%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D0%BD..pdf>.
 9. *Подольчук О.А.* Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів / *О.А. Подольчук, Г.М. Химич* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>.
 10. *Рета М.В.* Методика аудиту операцій з основними засобами / *М.В. Рета, І.А. Іванова* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://archive.kpi.kharkov.ua/files/37250/>.
 11. *Тимощук Н.С.* Перспективи вдосконалення аудиту основних засобів на шляху інтеграції до зарубіжного досвіду / *Н.С. Тимощук* // *Економічні науки: Облік і аудит* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47983.doc.htm.
 12. *Утенкова К.О.* Аудит : навч. посібник / *К.О. Утенкова.* – К. : Алерта, 2011. – 408 с.

References:

1. Androsova, O.F. and Kalugina, K.A., “Metodyka audytu osnovnyh zasobiv i nematerial'nyh aktyviv ta ii' vplyv na jakist' audyta”, available at: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_3_3/250-255.pdf
2. Bezdušna, Ju.M., “Osoblyvosti audytu vytrat na remont ta polipshennja osnovnyh zasobiv”, available at: http://visnyk-onu.od.ua/journal/2014_19_5-6/28.pdf
3. Butynec', T.A. (2014), “Vnutrishnij audyt osnovnyh zasobiv: vyjavlennja typovyh porušen' v obliku”, available at: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/49224/46146>
4. Dubinina, M.V. and Sirenko, N.M. (2006), “Osoblyvosti organizacii' vnutrishn'ogo audytu osnovnyh zasobiv”, available at: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2006/VANP2006-2\(34\)/Visnik_2006-2\(34\)_78-83.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2006/VANP2006-2(34)/Visnik_2006-2(34)_78-83.pdf)
5. Kononova, I.V. and Bakum, A.O. (2016), “Osoblyvosti obliku ta audytu osnovnyh zasobiv zgidno z mizhnarodnymy standartamy”, available at: [http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/Nvuumevcg_2016_6\(2\)_6.pdf](http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/Nvuumevcg_2016_6(2)_6.pdf)
6. Kulakovs'ka, L.P. and Picha Ju.V. (2004), “Organizacija i metodyka audytu”, Karavela, Kyiv, 568 p.
7. Malahov, V. and Onishhenko, I. (2016), “Udoskonalennja organizacii' obliku i audytu osnovnyh zasobiv na pidpryjemstvi”, available at: http://sophus.at.ua/IA_2016_1/6_malakhov_valerij-onishhenko_irina-udoskonalennja.pdf
8. Petryk, O.A. and Marynich, I.O. (2010), “Audyт ocinky vartosti osnovnyh zasobiv”, available at: <http://ir.kneu.edu.ua:8080/itstream/2010/7010/1/%D0%9F%D0%B5%D1%82%D1%>

- 80%D0%B8%D0%BA%20%D0%9C%D0%B0%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%96%D1%87%20%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%20%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%9E%D0%97%20%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D0%BD..pdf
9. Podoljanchuk, O.A. and Hymych, G.M., “Metodyka i analiz audytu obliku osnovnyh zasobiv”, available at: <http://econjournal.vsau.org/files/pdf/794.pdf>
 10. Reta, M.V. and Ivanova, I.A. “Metodyka audytu operacij z osnovnymy zasobamy”, available at: <http://archive.kpi.kharkov.ua/files/37250/>
 11. Tymoshhuk, N.S. (2009), “Perspektyvy vdoskonalennja audytu osnovnyh zasobiv na shljahu integracii' do zarubizhnogo dosvidu”, *Ekonomichni nauky, Oblik i audyt*, available at: http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47983.doc.htm
 12. Utenkova, K.O. (2011), “Audyty”, *Navchal'nyj posibnyk, Alerta*, Kyiv, 408 p.

САМЧИК Максим Юрійович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облік операцій з ремонту та модернізації основних засобів;
- внутрішній контроль операцій з ремонту та модернізації основних засобів.

Стаття надійшла до редакції 08.08.2016.