

Удосконалення методики проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості

Макурін А.А.

кандидат економічних наук,
асистент кафедри обліку і аудиту
Державний ВНЗ Технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Метою статті є обґрунтування ключових етапів під час проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості. Встановлено, що система внутрішнього аудиту виступає «гарантом» правдивої інформації на підприємстві та забезпечує керівництво впевненістю в достовірності інформації. Проаналізовано основні етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів, які утворюють певний алгоритм перевірки основних засобів. Методичні положення, пов'язані з внутрішнім аудитом на підприємствах вуглевидобувної промисловості, потребують подальшого вивчення, поглиблення та доповнення.

Ключові слова: внутрішній аудит, основні засоби, методика.

Макурин А.А. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ УГЛЕДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Целью статьи является обоснование ключевых этапов при проведении внутреннего аудита основных средств на предприятиях угледобывающей промышленности. Установлено, что система внутреннего аудита выступает «гарантом» правдивой информации на предприятии и обеспечивает руководство уверенностью в достоверности информации. Проанализированы основные этапы проведения внутреннего аудита основных средств, которые образуют определенный алгоритм проверки основных средств. Методические положения, связанные с внутренним аудитом на предприятиях угледобывающей промышленности, требуют дальнейшего изучения, углубления и дополнения.

Ключевые слова: внутренний аудит, основные средства, методика.

Makurin A.A. IMPROVEMENT OF THE METHODS OF CARRYING OUT THE INTERNAL AUDIT OF FIXED ASSETS ON ENTERPRISES OF THE COALING INDUSTRY

The purpose of the article is to justify key stages in conducting an internal audit of fixed assets at coal mining enterprises. It has been established that the system of internal audit acts as the "guarantor" of true information at the enterprise and provides guidance on the reliability of the information. The main stages of conducting internal audit of fixed assets, which form a certain algorithm of testing of fixed assets, are analyzed. The methodological provisions related to internal audit at the coal industry enterprises require further study, deepening and additions.

Keywords: internal audit, fixed assets, methodology.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів несе в собі певні процедури або етапи під час досягнення поставлених цілей перевірки. Сучасний внутрішній аудит основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості потребує деякого алгоритму роботи, який повинен ґрунтуватися на галузевих особливостях, оскільки велике значення під час перевірки має сукупність інформаційних даних [1].

Зарубіжні внутрішні аудиторі під час проведення внутрішнього аудиту виділяють підвищені зони ризику, приділяючи більш пильну увагу системі бухгалтерського обліку, яка функціонує на підприємстві, а також деяким окремими статтям активів та пасивів, якими є

«Основні засоби», «Готова продукція», «Дебіторська заборгованість», «Цільове фінансування», «Вилучений капітал» [2], що виступають зонами підвищеного ризику.

Аудиторі зазначають, що ризик системи бухгалтерського обліку збільшується, а перевірка ускладнюється, коли постійно змінюються та корегуються законодавство, інструкції, нормативні документи. Це викликає збільшення обсягів перевірки та можливості допущення помилок через необачність та непрофесіоналізм бухгалтера. Під час визначення аудиторського ризику та встановлення «довіри» системі бухгалтерського обліку на підприємстві внутрішні аудиторі використовують тест системи, який дає можливість виміряти рівень довіри системи обліку.

Внутрішній аудитор перед початком перевірки повинен скласти план аудиту та розробити програму аудиторської перевірки. Планування аудиту допомагає раціонально розподілити фонд робочого часу аудитора та перевірити більшість операцій, пов'язаних з основними засобами.

У міжнародних стандартах з планування аудиту визначено такі принципи, як цілісність, безперервність, ефективність та оптимальність, які гарантують успішність проведення перевірки. Під цілісністю розуміється те, що план аудиторської перевірки повинен охопити усі ділянки обліку об'єкта задля формування об'єктивної думки щодо достовірності звітності на підприємстві, що перевіряється [3].

Другий принцип полягає в безперервності перевірки та зазначає коригування плану та програми аудиту у разі необхідності в процесі аудиторської перевірки. Під безперервністю в аудиті розуміють те, що економічна діяльність суб'єкта господарювання також має безперервність функціонування, оскільки зупинка виробництва на підприємстві впливає на документування усіх процесів та фактів господарської діяльності підприємства, що знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку.

Зупинка процесу видобутку корисних копалин на вуглевидобувних підприємствах характеризується великими витратами на підтримку очисних вибоїв в робочому стані, тому що процес видобутку впливає загалом на гірничий масив, який, наприклад, схильний до гірничих ударів. Як наслідок, відбувається обвалення покрівлі основних порід вибою, засипання обладнання або ще гірше – затоплення вибою [4]. Значні витрати спрямовуються на відновлення функціонування вибоїв. В обліку відображується оцінка основних засобів, які підприємство вже не може використовувати; відображається списання не до кінця амортизованих основних засобів. Підприємство загалом має значні збитки та недоотриманий дохід від використання не до кінця амортизованих основних засобів.

Зупинка діяльності підприємства характеризується відсутністю записів у звітності, як наслідок, аудитор не може перевірити цей факт діяльності, що в подальшому вплине на оцінку аудиторського ризику. Також важливим в безперервності є те, що аудитор, який перевіряє ділянки обліку, повинен повністю їх перевірити, оскільки заміна аудитора на іншого може в подальшому вплинути на формування незалежної аудиторської думки.

Третій принцип ґрунтується на ефективності та оптимальності планів та програм аудиту, виконання якого впливає на витрачений час задля формування аудиторських доказів, що не повинно вплинути на достовірність та достатність фактів для об'єктивної оцінки фінансової звітності підприємства.

План аудиторської перевірки є власністю внутрішнього аудиту підприємства та самого розробника аудиту. План аудиту залежить від досвіду та компетентності аудитора. В плані зазначається об'єкт перевірки та формуються завдання перевірки. Визначаються термін виконання та особи або група спеціалістів, яка здійснює саму аудиторську перевірку. Визначених планів та конкретних процедур аудиторської перевірки на рівні законодавства, держави чи певної промисловості не існує.

Тому потрібно розробити рекомендації щодо формування методики внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методику внутрішнього аудиту основних засобів досліджувала О.В. Сметанко. Автор пропонувала власні напрями перевірки та запропонувала власний підхід до проведення внутрішнього аудиту основних засобів [5]. Ю.О. Шуліка виділяла основні напрями удосконалення обліку й аудиту основних засобів на прикладі підприємства ДП «Гірник» [6]. Науковець рекомендує внести деякі зміни в облікову політику, оскільки на підприємстві існують помилки під час визначення сукупності принципів складання і подання фінансової звітності. С.М. Петренко робить акцент на вихідній інформації, яку отримує внутрішній аудитор, оскільки вона є підґрунтям прийняття рішень щодо формування завдань внутрішнього аудиту [7]. О.В. Філозоп досліджував розвиток внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах, запропонував методичне забезпечення контролю якості внутрішнього аудиту. Значну увагу автор приділяє робочим документам внутрішнього аудиту [8]. Л.В. Нападовська зазначає, що методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів повинна враховувати статті витрат на основні засоби, які несе гірничодобувне підприємство, тобто перевіряти не тільки основні засоби, але й витрати по основних засобах [9]. Р.В. Романів у методиці проведення внутрішнього аудиту пропонує використовувати дискримінантний аналіз. Він зазначає, що ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві попереджає виникнення бан-

крутства на підприємстві. Запропонована автором модель банкрутства ґрунтується на національних стандартах обліку та звітності з урахуванням галузевої специфіки, що в подальшому дає змогу використовувати цей метод на підприємствах вуглевидобувної промисловості та в подальшому перейти на бездотаційний режим [10].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування етапів поліпшення методики проведення внутрішнього аудиту основних засобів та визначення шляхів удосконалення внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній аудитор повинен розробити план внутрішнього аудиту, де визначає ділянки обліку основних засобів, які слід ретельно перевірити; встановлює залежність між виявленими порушеннями та визначає вплив на фінансову звітність, оскільки не всі порушення приводять до суттєвих перекоєрчень фінансової звітності.

Програма аудиторської перевірки включає детальний зміст аудиторських процедур, виступає інструкцією для помічників аудитора. Програма має бути затверджена аудитором, включати час перевірки та кожен сегмент перевірки. Сегменти перевірки деталізуються у графі «Напрями перевірки». Науковці виділяють два типи програм внутрішнього аудиту основних засобів. Вітчизняні віддають перевагу гнучкому типу, зарубіжні, навпаки, вибирають жорсткий тип програми аудиторської перевірки.

Наприклад, під час перевірки основних засобів аудитор проводить тестування. Тестування допомагає визначити кількість та види аудиторських процедур у внутрішньому аудиті. Питання тестування залежать від ступеня довіри аудитора системі бухгалтерського обліку, яка функціонує на підприємстві.

Система повинна характеризуватися зв'язками та відносинами між елементами, які її складають, бути єдиною та нерозривною. О.В. Сметанко запропонувала модель визначення оцінки системи бухгалтерського обліку внутрішнім аудитом, зазначає свій поділ за рівнями надійності системи бухгалтерського обліку.

Внутрішній аудитор повинен переконатися в наявності комісії з приймання основних засобів, оскільки вона визначає доцільність процесу отримання чи передачі основних засобів, аналізує технічну документацію об'єкта, встановлює, чи відповідає об'єкт технологічним вимогам виробництва. Наявність основних

засобів відіграє важливу роль на виробництві, оскільки саме вони виступають предметом праці. За допомогою їх використання отримуємо продукцію. Надходження основних засобів на підприємство відображається в господарських операціях в кореспонденції з постачальниками. Оскільки основні засоби мають значну вартість, потрібно ретельно досліджувати суми, спрямовані на їх придбання.

З метою удосконалення наявної методики перевірки основних засобів пропонується алгоритм перевірки основних засобів, який налічує такі етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів. Дотримання цих етапів створює алгоритм роботи внутрішнього аудитора на вуглевидобувному підприємстві під час проведення внутрішнього аудиту основних засобів.

Перший етап полягає у вивченні нормативно-правових аспектів проведення операцій з основними засобами, вивчаються принципи організації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів. Перш за все аудитор повинен ознайомитися з Податковим кодексом України, П(с)БО № 7 «Основні засоби», інструкцією про інвентаризацію основних засобів, наказами та розпорядженнями на підприємстві щодо організації обліку основних засобів. Оскільки документування в бухгалтерському обліку відіграє важливу роль, аудитор повинен перевірити актуальність кожного нормативно-правового документа, який регулює облік на підприємстві. Також аудитору слід встановити, чи ведеться облік на підприємстві із застосуванням типових форм, тому що підприємства можуть використовувати самостійно розроблені форми первинних документів.

На другому етапі аудитору слід вивчити інформацію з попередньої інвентаризації основних засобів. Оскільки інвентаризацію проводять суцільним методом, аудитор може використати вибіркову перевірку основних засобів, також здійснюється перевірка активів, які обліковуються на позабалансових рахунках. Проведена інвентаризація дасть змогу визначити фактичну наявність основних засобів на підприємстві, встановити лишки або нестачі основних засобів, перевірити експлуатацію та консервацію основних засобів, визначити реальну балансову вартість основних засобів. Доцільно під час вивчення цього етапу аудитору застосувати аудиторську процедуру, таку як спостереження. Вона надасть аудиторові впевненості в діях персоналу підприємства. Отримання такої можливості в подальшому впливає на формування аудиторської думки. Інвентаризація допо-

магає виявити об'єкти, які не відображаються в обліку, також встановити, чи є відомості щодо технічного стану таких об'єктів.

Третій етап включає в себе перевірку документального забезпечення операцій з основними засобами, які відображаються у документальному оформленні надходження, наявності, вибутті, передачі основних засобів з одного підприємства на інше в межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Потрібно здійснити аналіз основних засобів, які належать підприємству, знаходяться в оренді, а також встановити, які основні засоби виступають балансовими, переміщеними та переприйнятими. [11] Цей етап перевірки ускладнюється тим, що підприємства можуть застосовувати самостійно розроблені форми первинних документів. Тому аудиторі слід перевірити наявність в таких документах обов'язкових реквізитів, відсутність яких в подальшому впливає на перекручення інформації в обліку. Також аудиторі слід дослідити процес вибуття основних засобів та подальшу їх ліквідацію. Внутрішній аудитор може встановити втрачені вигоди від ліквідації не до кінця з амортизованих основних засобів. Цей етап дуже складний та відповідальний, оскільки саме на ньому слід сконцентрувати більше уваги та приділити більше часу задля ретельного вивчення кожного документа по кожному процесу. Науковці визначають, що більшість проблем в обліку викликає переоцінка основних засобів. Оскільки вона здебільшого ґрунтується на суб'єктивній думці аудитора, а повинна ґрунтуватися на логічно-математичних розрахунках.

Перевірка правильності документообігу залежить від компетентності головного бухгалтера підприємства, оскільки він встановлює документообіг, якого дотримуються усі працівники підприємства. Чим коротше та швидше організовано процес документообігу, тим швидше можна прийняти управлінські рішення.

Четвертий етап полягає у визначенні цілі використання основних засобів під час проведення основної діяльності вуглевидобувного підприємства (видобутку корисних копалин); використання основних засобів під час проведення природоохоронної діяльності (виробничі основні засоби природоохоронного призначення) та під час проведення соціальної діяльності (основні засоби соціального призначення). Визначення цілі використання дає змогу здійснити аналіз використання основних засобів та визначити ефективність функціонування основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Оскільки кількість основних засобів не завжди гарантує ефективність. До того ж аудиторі слід встановити доцільність використання кожного основного об'єкта та використання основних засобів за призначенням.

П'ятий етап починається з аналізу первинних документів, на підставі яких внутрішній аудитор зможе проаналізувати використання основних засобів на підприємстві, визначити технічний стан основних засобів, рівень забезпеченості, раціональну структуру основних засобів, встановити залежність між використаним часом роботи основних засобів виробничого призначення та обсягом продукції, що в подальшому дасть змогу визначити ефективність використання основних засобів за допомогою таких показників, як, зокрема, фондоозброєність, фондомісткість, власна частка основних засобів, коефіцієнти зносу, придатності, вибуття.

Процедури внутрішнього аудиту повноти даних дають аудиторі розуміння того, що всі дані щодо господарської діяльності підприємства віднесені до певних реєстрів бухгалтерського обліку та прийняті до обробки. Під час ведення бухгалтерського обліку на підприємстві у спеціалізованих програмах під час перевірки повноти даних перевіряють усі дані з первинних документів, які мають знайти своє відображення в аналітичних та синтетичних реєстрах.

Шостий етап заключний, під час якого відбувається формування аудиторського висновку. У висновку розкривається результат перевірки основних засобів та визначаються заходи щодо виявлених порушень, недоліків, а також надаються рекомендації для покращення обліку.

Висновки з цього дослідження. Удосконалення методики проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості відіграє важливу роль у функціонуванні підприємств та формуванні звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Це в подальшому викликає необхідність у дослідженні функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості відповідно до міжнародних стандартів. Надання оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту дасть змогу визначитися в доцільності впровадження такої служби. Оскільки неефективне функціонування цієї служби змушує відмовлятися від неї, скорочувати штатну посаду, а саме внутрішнього аудитора, що в подальшому впливає на відмову використання внутрішнього аудиту на користь зовнішнього аудиту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Організація і методика аудиту : [підручник] / [Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос]. – К. : Знання, 2006. – 295 с.
2. Risk and management accounting: best practice guidelines for enterprise-wide internal control procedures / [P.M. Collier, A.J. Berry, G.T. Burke]. – Elsevier, 2007.
3. Шигун М.М. Стан розвитку вітчизняних систем обліку, контролю та управління: експертні оцінки аудиторів-практиків / М.М. Шигун, Ю.Г. Гаргола // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2016. – № 1 (13).
4. Вовк О.О. Класифікація гірничих ударів / О.О. Вовк // Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Серія: Гірництво. – 2011. – № 21. – С. 12–22.
5. Сметанко О.В. Внутрішній аудит основних засобів в акціонерних товариствах України / О.В. Сметанко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – № 1 (55).
6. Шуліка Ю.О. Удосконалення обліку й аудиту основних засобів на прикладі підприємства ДП «Гірник» / Ю.О. Шуліка, О.Г. Лищенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_4/files/EC410_42.pdf.
7. Петренко С.М. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту / С.М. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 7. – С. 37–41.
8. Філозоп О.В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика / О.В. Філозоп. – 2010.
9. Нападовська Л.В. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств : дис. ... докт. екон. наук / Л.В. Нападовська. – 2002. – Т. 8.
10. Романів Р.В. Використання дискримінантного аналізу у методиці проведення внутрішнього аудиту / Р.В. Романів. – 2006.
11. Пашкевич М.С. Обґрунтування типів основних засобів для обліково-аналітичного забезпечення їх передачі між підприємствами інтегрованого вуглевидобувного об'єднання / М.С. Пашкевич, А.А. Макурін // Бізнес-Інформ. – 2015. – С. 304–309.
12. Виноградова М.О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку / М.О. Виноградова. – 2010.