

4. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Маринчук. – К.: ЦУЛ, 2014. – 496с.
5. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / Максимова В.Ф. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
6. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учёт: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотипное / Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
7. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія / Нападівська Л.В. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224с.
8. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В. П. Пантелеєв ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. – 491 с.
9. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) / Шевчук В.О. – К.: Держ.торг.-екон.ун-т, 1998. – 371с.
10. Яровенко Г.М. Організаційні заходи забезпечення ефективного функціонування внутрішнього контролю підприємств / Яровенко Г.М. – Науковий Вісник ДАСОА – 2008. - №1. – С.80-87.

5.3. УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Візіренко С.В.

к.е.н.,

Запорізький національний технічний університет

Основні засоби являються важливим елементом ресурсного потенціалу будь-якого підприємства, а тому проведення аудиту основних засобів – важливе і складне завдання. Основою ефективного аудиту – є правильний вибір процедур аудиту.

Мета проведення аудиту основних засобів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора на проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства інформації щодо операцій з основними засобами. Виходячи з мети, основними завданнями аудиту основних засобів є:

- контроль за дотриманням законодавства щодо операцій з основними засобами;
- перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки основних засобів;
- перевірка правильності документального оформлення операцій, які пов'язані з рухом основних засобів;
- перевірка фактичної наявності і технічного стану груп основних засобів;
- перевірка правильності відображення господарських операцій із надходження, реалізації, списання, ремонту основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності нарахування амортизації;

- перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів;
- перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів;
- перевірка операцій з орендованими та переданими в оренду основними засобами;
- перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації;
- аналіз показників використання основних засобів [4, с. 413].

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», 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) [3].

Об'єктами аудиту основних засобів є групи основних засобів, їх вартість, правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність обліку та відображення основних засобів у фінансовій звітності, а також показники використання основних засобів, внутрішній контроль, організація і планування забезпеченості та використання основних засобів на підприємстві.

Джерелами інформації для здійсненні аудиту основних засобів є: наказ про облікову політику підприємства; розпорядчі документи керівника щодо введення об'єктів основних засобів в експлуатацію (наказ, розпорядження, акт); статут (засновницький договір); первинні документи; реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками; головна книга та форми фінансової звітності; контракти, угоди, страхові поліси; кошториси, плани ремонтів основних засобів; акти попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація.

Щоб сформулювати обґрунтовані висновки аудитор має отримати достовірні докази. Для того, щоб одержати достовірні докази, потрібно виконати ряд процедур. Міжнародними стандартами аудиту визначено види робіт, які потрібно виконати аудитору для того, щоб сформулювати обґрунтовані висновки. На нашу думку, наведені процедури у МСА 500 «Аудиторські докази» являються достатніми для аудиторських доказів.

Планування аудиту основних засобів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Для того, щоб ефективно провести аудит, аудитор повинен чітко сформулювати мету проведення аудиту, основні завдання, виокремити об'єкти аудиту в межах завдання, чітко визначити джерела отримання інформації.

Вибір методу або процедури – це результат емпіричного професійного судження безпосередньо аудитора, який опирається на мету та обставини власне замовлення на аудиторську послугу, з одного боку, і на особистий досвід і кваліфікацію – з іншого. Процедури складаються з певної послідовності застосовуваних методів. Однак це не означає, що будь-який

метод контролю «закріплений» за конкретною аудиторською процедурою. Залежно від обставин замовлення до складу аудиторської процедури можуть входити різні методи. Саме в підборі оптимальної й відповідної кількості та виду того чи іншого методичного прийому залежить якість результату аудиторської послуги [5].

Для прийняття рішення відносно методу організації аудиту основних засобів, необхідно першочергово оцінити систему внутрішнього контролю. Для оцінки системи внутрішнього контролю аудитор проводить тестування. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити: наявність документів з обліку основних засобів, порядок документального оформлення, графіки документообігу, реєстри аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, проведення інвентаризації основних засобів, відповідність реєстрів обліку основних засобів з даними головної книги, класифікацію основних засобів за групами, передбаченими П(С)БО 7 «Основні засоби», умови розподілу витрат, які пов'язані з ремонтом та модернізацією основних засобів.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор планує аудиторські процедури, відповідно до норм МСА500 «Аудиторські докази», які необхідні для проведення аудиту основних засобів.

Вважаємо за необхідне зупинитись на розгляді найефективніших процедур для одержання аудиторських доказів, проведення яких доцільно під час аудиту основних засобів.

МСА 500 «Аудиторські докази» розглядає склад аудиторських доказів під час проведення аудиту фінансової звітності та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів, які дозволять сформулювати обґрунтовані висновки. Тож, метою аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання достатніх та прийнятих аудиторських доказів, що дадуть змогу сформулювати обґрунтовані висновки на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», така процедура аудиту як *перевірка* означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активів. Перевірка записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їх характеру та джерела отримання інформації, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням [2].

Перевірка передбачає дослідження документів та відображення інформації в облікових реєстрах. Це одна з найважливіших процедур аудиту. У ході перевірки основних засобів, аудитор перевіряє первинні документи з обліку основних засобів: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, типова форма № ОЗ-1; акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, типова форма № ОЗ-2; акт на списання основних засобів, типова форма № ОЗ-3; акт на списання автотранспортних засобів, типова форма № ОЗ-4; акт про

установлення, пуск та демонтаж будівельної машини, типова форма № ОЗ-5; інвентарна картка обліку основних засобів, типова форма № ОЗ-6; опис інвентарних карток по обліку основних засобів, типова форма № ОЗ-7; картка обліку руху основних засобів, типова форма № ОЗ-8; інвентарний список основних засобів, типова форма № ОЗ-9; відомість розрахунку амортизації основних засобів; встановлює правильність визначення первісної вартості, договори купівлі-продажу, накладні, кореспонденції рахунків; дані аналітичного і синтетичного обліку, фінансової звітності; дані первинних документів із записами в облікових регістрах бухгалтерського обліку та даних фінансової звітності. Аудитор перевіряє дотримання правил обліку господарських операцій щодо достовірності, своєчасності та повноти господарських операцій з обліку основних засобів.

Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази їх існування, проте не обов'язково надасть інформацію про право та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку активів [2]. Тобто, перевірка матеріальних активів – це аудиторські процедури, які встановлюють наявність, зберігання, утримання та використання матеріальних активів. Дана процедура забезпечує доказ фактичного існування.

Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю [2]. Тобто, це нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами. Відповідно до МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації на підприємстві, яке перевіряється, дає можливість переконатися в правильності проведення інвентаризації. Аудитор перевіряє правильність організації аналітичного обліку і визначає, чи всі основні засоби підприємства закріплено за матеріально відповідальними особами та встановлює відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їх залишку за рахунком 10 «Основні засоби» на відповідність дати, залишків головної книги із залишками у ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Запит являє собою пошук фінансової та не фінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами [2]. Процедура запиту застосовується аудитором в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших процедур. Запити бувають як офіційні письмові, так і неофіційні усні. Офіційні письмові запити оформлюються у вигляді додатку до робочих документів аудитора, а неофіційні усні запити заносяться до робочої документації аудитора. Стосовно аудиту основних засобів, процедура запит використовується аудитором при необхідності визначення первісної вартості об'єкта основних засобів, так як надходження основних засобів на підприємство здійснюється різними способами: у результаті будівництва, виготовлення власними силами; придбання за готівку; одержання внесків у зареєстрований капітал; переведення з оборотних активів; безоплатне отримання; одержання в обмін; оприбуткування раніше не

облікованих на балансі; списання з балансу у разі вибуття основних засобів; продаж за плату в порядку реалізації майна; передача за договором дарування; списання внаслідок зносу; ліквідації; передача у вигляді внеску до зареєстрованого капіталу інших підприємств та з інших причин.

Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами, а також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів [2]. Аудитор застосовує процедуру зовнішнього підтвердження щодо: залишків на рахунках бухгалтерського обліку, наявності первинних документів по обліку основних засобів, наявності активів в оренді, або на зберіганні в третіх осіб, наявності угод або операцій, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами. Додаткові вказівки щодо зовнішнього підтвердження наведено у МСА 505 «Зовнішні підтвердження». Зовнішні підтвердження можуть забезпечити отримання аудиторських доказів щодо окремих тверджень фінансових звітів. Зокрема застосування зовнішнього підтвердження доцільне при перевірці стану розрахунків між підприємством та підрядчиком за виконані будівельні роботи.

Повторне обчислення являє собою аудиторську перевірку, яка полягає у перевірці математичної правильності документів чи записів [2]. Застосування даного методу вважається доцільним лише за умови, коли формування первинного документа, або реєстру бухгалтерського обліку здійснюється ручним способом, зокрема у разі перевірки правильності таксування та визначення підсумків. Стосовно проведення аудиту основних засобів, то аудитор перевіряє первинні документи з обліку основних засобів, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, нарахування амортизації, списання амортизаційних відрахувань, де найбільш можливе допущення математичних помилок.

Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [2].

Мета такої процедури – отримати підтвердження (виявити відхилення) раніше отриманого результату (висновку, рішення), використовуючи такі самі вихідні дані. Одночасно з підтвердженням (не підтвердженням) результату проводиться також перевірка самої процедури (алгоритму) розрахунку, зокрема, повторне проведення переоцінки основних засобів. Ця процедура має досить високий ступінь доказовості, особливо у разі виявлення невідповідностей, відхилень, обману або помилки [2].

Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній

інформації, або значно відрізняються від очікуваних показників [2]. Додаткові вказівки стосовно аналітичних процедур визначено в МСА 520 «Аналітичні процедури».

Основна мета застосування аналітичних процедур полягає у виявленні наявності або відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають області потенційного ризику й потребують особливої уваги аудитора. Аналітичні процедури можуть виконуватися протягом усього процесу аудиту, що дає змогу підвищити його якість і скоротити витрати часу на проведення [6].

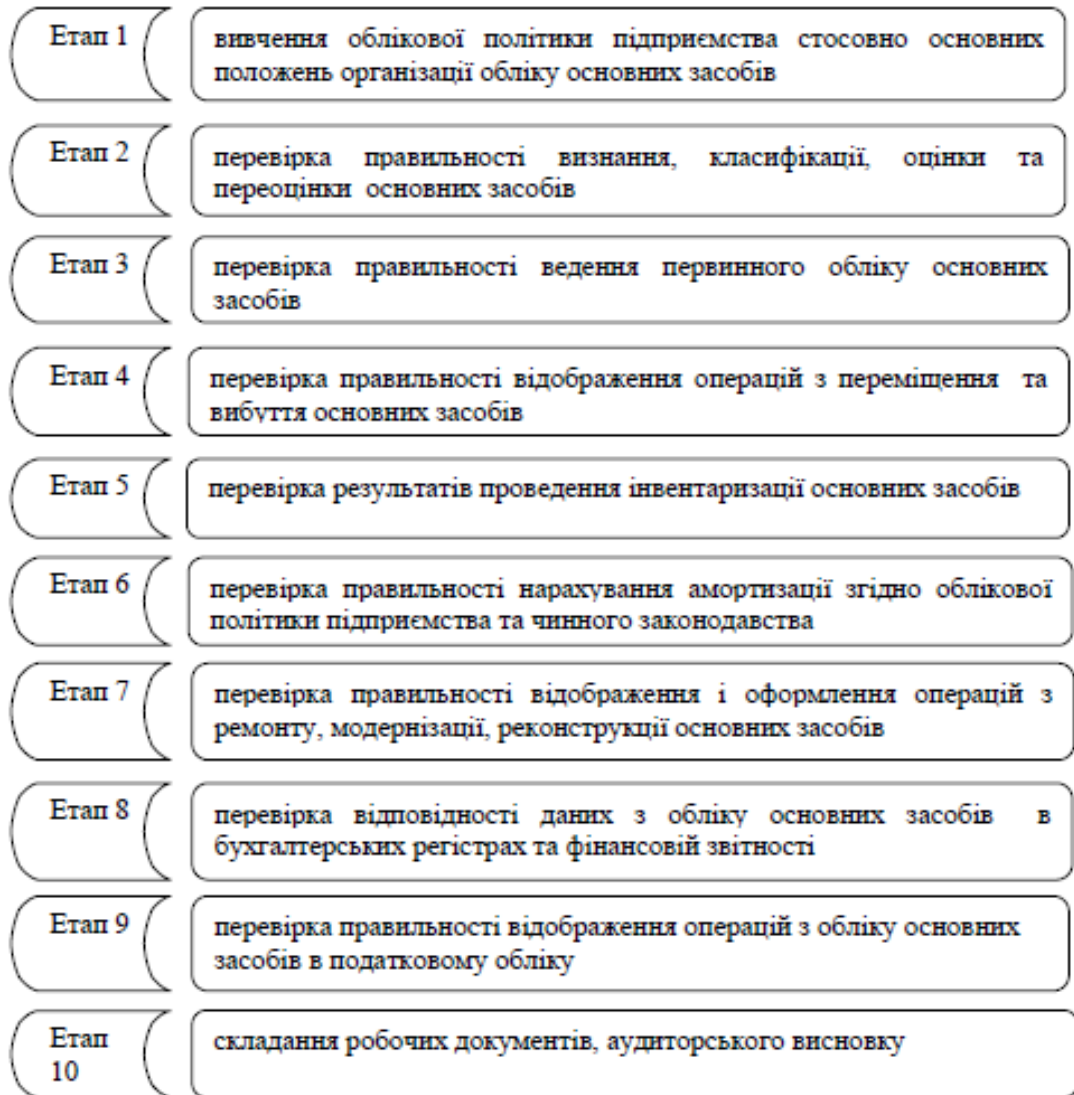


Рис. 1. Послідовність проведення аудиту операцій з обліку основних засобів

Аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності основних засобів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку при оцінці співвідношень між різними статтями і порівнянні їх з даними за попередні періоди. У ході аудиту основних засобів

аудитор порівнює залишки регістрів бухгалтерського обліку по рахунку 10 «Основні засоби» та дані фінансової звітності.

Основними елементами методики проведення аудиту основних засобів є план, програма їх перевірки та нормативне забезпечення. Планування - забезпечує формування головної стратегії та напрямків проведення перевірки. У програмі аудиту передбачається перелік аудиторських доказів, тобто джерел інформації, на підставі вивчення яких мають бути зроблені висновки за результатами перевірки [1, с.104]. Отже, ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення аудиту.

На нашу думку, проведення аудиту операцій з обліку основних засобів має здійснюватися у наступній послідовності (рис.1).

Перевірка правильності відображення операцій з обліку основних засобів в податковому обліку включає перевірку правильності визначення доходів, витрат і амортизації з метою розрахунку оподаткованого прибутку згідно III розділу «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України.

Важливими питаннями, на які повинен сконцентрувати свою увагу аудитор це: визначення ліквідаційної вартості основних засобів; перегляд строку використання основних засобів; виведення з експлуатації об'єкта основних засобів в зв'язку з ремонтом; порядок оформлення і нарахування амортизації в податковому обліку; вибуття основних засобів в зв'язку з непридатністю до використання; оподаткування операцій з ліквідації основних засобів; передача основного засобу з неvirобничих основних засобів до виробничих; нарахування податкового кредиту при продажу основних засобів, які використовувалися в неоподатковуваних ПДВ операціях; оподаткування ПДВ повернення основних фондів, раніше внесених до зареєстрованого капіталу та ін.

Таким чином, приходимо до висновку, що ефективність аудиту основних засобів в першу чергу залежить від рівня інформаційного забезпечення аудиту, досконалості програми та вірно вибраних процедур аудиту. Чим якісніше буде проведено аудиторську перевірку, тим більш чітким, обґрунтованим та виваженим буде аудиторський висновок. Запровадження на практиці поданих пропозицій надасть можливість підвищити якість аудиторських послуг.

Література:

1. Бразілій Н.М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / Н.М. Бразілій // Інноваційна економіка – 2011. – № 3. – С. 104-109.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
4. Практичний аудит: анфАС та ПРОФІль / [А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелеєв, К. Утенкова]; за ред. В.Ю. Лісіної. – Х.: Фактор, 2010. – 720 с.

5. Редько О., Редько К. Методи аудиторської практики [Електронний ресурс] / О. Редько, К. Редько. – Режим доступу: [http: // www.library.univ.kiev.ua/ukr/.../detail.php3?..](http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/.../detail.php3?..)
6. Редько О., Редько К. Процедури аудиту як основа професійної практики [Електронний ресурс] / О. Редько, К. Редько. – Режим доступу: [http: // liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url...source...](http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url...source...)

5.4. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ

Дмитрів А. Я.

кандидат економічних наук
Львівська комерційна академія

Зміцнення ринкового механізму управління економікою, що плавно інтегрувався у діяльність різних господарсько-соціальних сфер в Україні, також стало підставою до формування ринку послуг вищої освіти. Поступова комерціалізації діяльності закладів вищої освіти пов'язана із наступними переминами: надання дозволу закладам освіти надавати платні освітні послуги без вимог щодо дотримання пропорційності між кількістю студентів бюджетної та договірної форм навчання; негативні демографічні тенденції спричиняють зменшення кількості потенційних абітурієнтів, а отже загострюється конкуренція між закладами вищої освіти; криза у фінансово-економічному секторі спричинила зниження купівельної спроможності населення, що також відбилося на структурі попиту на послуги вищої освіти. Появою у сфері вищої таких економічних категорій, як дохід та прибуток, а також таких маркетингових категорій як конкуренція, еластичність попиту за ціною, стратегія розвитку, промоція діяльності тощо спричинено формування нових науково-педагогічних дисциплін, як наприклад маркетинг освітніх послуг, маркетинг вищого навчального закладу. Таким чином, маркетингова діяльність у ВНЗ набрала характерних науково-організаційних обрисів, оскільки різноманітна традиційна діяльність у таких напрямках, як профорієнтація, ціноутворення, формування портфелю напрямів підготовки та спеціальностей, формування пакету додаткових навчальних та супутніх послуг почала вписуватись у загальноприйнятую модель маркетингу, що базується на комплексі «4Р» або «7Р». Згадані вище чинники створили передумови застосування вищими навчальними закладами маркетингової концепції для ефективного протистояння у конкурентній боротьбі та для подальшого розвитку.

Маркетинг як нова функція управління вищими навчальними закладами теж являє собою сукупність функціональних обов'язків, покликаних всебічно охопити різноманітні напрямки діяльності з метою їх вдосконалення та досягнення синергетичного ефекту. Провівши аналіз літературних джерел щодо визначення функцій маркетингу у сфері послуг вищої освіти, ми пропонуємо схему, в якій представлено дві групи функцій маркетингу послуг вищої освіти, що надають ВНЗ: 1) функції, що впливають із елементів комплексу маркетингу; 2) функції маркетингового менеджменту (рис. 1).