

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ЗАГАЛЬНІ ОСНОВИ АУДИТУ МАЛОЦІННИХ АКТИВІВ
GENERAL BASIS OF THE AUDIT OF SMALL ASSETS

УДК 657.631

Костишин Н.С.

к.е.н., доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

Ковальчук Ю.П.

викладач кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

У статті розглянуто сутність категорії «малоцінні активи», що полягає у їх розподілі на малоцінні необоротні матеріальні активи та оборотні малоцінні засоби – МШП. Систематизовано та уточнено загальні основи аудиту цих об'єктів діяльності підприємства, зокрема встановлено принципи, мету, завдання, джерела та нормативну базу аудиту малоцінних активів. Наведено модель процесу проведення операційного аудиту малоцінних активів. Суть такого аудиту, згідно з міжнародною практикою розмежування аудитів за їх об'єктами, полягає у встановленні й підтвердженні аудиторським висновком допримання суб'єктами господарювання вимог чинного законодавства, що регулює відображення інформації про ці об'єкти в обліку та оподаткуванні. Визначено перелік методів, способів чи прийомів, які аудитор має можливість застосувати залежно від поставлених завдань, окреслених цілей, невирішених питань дослідження та проведення перевірки.

Ключові слова: малоцінні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, стандарти аудиту, операційний аудит, методи аудиту, аудиторські докази.

В статье рассмотрена сущность категории «малоценные активы», что состоит

из малоценных необоротных материальных активов и оборотных малоценных средств – МБП. Систематизированы и уточнены общие основы аудита этих объектов деятельности предприятия, в частности установлены принципы, цели, задачи, источники и нормативная база аудита малоценных активов. Приведена модель процесса операционного аудита малоценных активов. Его суть, согласно международной практике разграничения аудитов по их объектам, состоит в установлении и подтверждении заключением аудитора соблюдения хозяйственными субъектами требований действующего законодательства, которое регулирует формирование информации об этих объектах в учете и налогообложении. Определен перечень методов, способов или приемов, которые аудитор имеет возможность применять в зависимости от поставленных задач, очерченных целей, нерешенных вопросов исследования и проведения проверки.

Ключевые слова: малоценные активы, малоценные необоротные материальные активы, малоценные быстроизнашивающиеся предметы, стандарты аудита, операционный аудит, методы аудита, аудиторские доказательства.

The article considers the essence of the category of "less valuable assets", which consists in their distribution into low-value non-negotiable tangible assets and reversible low-value means - IBE. The general bases of audit of these objects of activity of the enterprise are systematized and specified, in particular: the principles, purpose, tasks, sources and normative base of audit of low value assets are established. The model of the process of operating an audit of low value assets is presented. The essence of such an audit, in accordance with the international practice of demarcation of audits on their objects, is the establishment and confirmation by an auditor's report of the compliance of the business entities with the requirements of the current legislation, which regulates the display of information about these objects in accounting and taxation. The list of methods, methods or techniques that the auditor has the opportunity to apply depending on the tasks, the goals set, the unresolved issues of the research and the conduct of the verification are determined. In order to increase the effectiveness of the audit, the article focuses on certain performance criteria: the orientation of the management system of the MNMA and the IBE, the minimum cost of their maintenance, assessment of the target use, marketing research, analysis of the system of replenishment of low-value assets and worn items. The sequence of carrying out the audit, which is confirmed by the formation of a program of audit of low value assets in the relevant sections, is outlined. That is, the development of such a document, which contains the tasks of the audit of low-value non-negotiable and circulating assets, the audit of what should be done to solve the above tasks, the scope and timing of their implementation, elements of testing and analytical procedures. As the work audit program is one of the two components of the audit planning planning, the article provides for the first generation of a general plan for audit of low value assets, which is mandatory and therefore ensures the effective and timely performance of the auditor's work. Consequently, the primary task of auditing low value assets is to confirm the legality of the definition of the company MNMA and the IBE, namely the correct separation of them into negotiable and non-negotiable, in accordance with the conditions specified in the accounting policies of the enterprise in accordance with the order of the manager.

Key words: low-value assets, low-value non-negotiable tangible assets, low-value high-value items, standards of audit, operational audit, audit methods, audit evidence.

Постановка проблеми. Малоцінні активи, як правило, виконують роль допоміжних засобів праці або створюють належні умови для праці. Вони представлені численними номенклатурами, різними за функціональним призначенням: інструменти, інвентар, спецодяг, меблі, канцтовари, посуд, столова білизна тощо. Вартість окремих одиниць, як правило, є незначною у масштабах підприємства. Такі характеристики часто є полем для зловживань. В умовах невизначеності нормативно-правового забезпечення обліку малоцінних акти-

вів в частині їх складу та групування, визначення їх вартісної межі, класифікації і розмежування на оборотні й необоротні активи, використання субрахунків, аналітичних рахунків для їх обліку знижується дієвість контрольної функції за наявністю і рухом цих об'єктів. Оскільки вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, то контроль за їх надходженням, правильним оформленням в бухгалтерському обліку та списанням є необхідним завданням для підприємства. Стан, формування й використання малоцінних активів –

це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку виробленої продукції. Саме тому виникає потреба в проведенні аудиторської перевірки як незалежного контролю, який здійснюється незалежними спеціалістами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Методологічні засади та особливості обліку, оцінки, документального оформлення малоцінних та швидкозношуваних засобів відображені у працях таких учених, як М.І. Беленкова, О.Д. Данілова, Т.В. Маєтко, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, С.Й. Сажинець та інші. Однак оскільки малоцінні активи займають особливе місце в загальній структурі майна та загальній системі функціонування підприємства, то питання аудиту правильного документального оформлення, оцінки та відображення в обліку цих активів є актуальними та потребують вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є систематизація загальних основ та визначення методики аудиту малоцінних активів на підприємствах в Україні в умовах удосконалення законодавчо-нормативної бази.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Активи підприємства розділяють на оборотні та необоротні, враховуючи критерій – термін їх використання: активи, які використовуються понад один рік, є необоротними, а відповідно, які використовуються до року, – оборотними. Серед цих активів є засоби праці, які мають невисоку вартість, а частина з них використовується у недовготривалому періоді, тобто вони є малоцінними. Для означення малоцінних активів в обліку використовуються такі поняття, як малоцінні швидкозношувані предмети (МШП), що зараховують до оборотних активів, і малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА), які є складовою необоротних активів.

Незважаючи на те, що за роки незалежності в Україні проведено значну роботу з реформування системи бухгалтерського обліку, досі ще не створено єдиної універсальної методології обліку операцій із малоцінними активами. Визначення їх сутності висвітлено в працях як зарубіжних та і вітчизняних науковців, проте вони пропонують різне трактування цих понять, виділяють певні свої особливості, закономірності й порядок проведення обліку.

На думку вітчизняних учених М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та інших, до МШП належать засоби праці, які підприємство очікує використовувати менше одного року, в свою чергу МНМА виступають групи основних засобів, тобто матеріальних активів, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року [1]. Цю ж думку зустрічаємо і в працях О.Д. Данілова, Т.В. Маєтко: «до МШП належать ті засоби праці, які, як очікують, використовуватимуться менше одного операційного циклу» [2].

Згадані науковці враховують, що малоцінні активи є засобами праці, тобто матеріальними

активами. Цікавою є позиція С.Й. Сажинця, який до складу малоцінних зараховує й нематеріальні активи [3, с. 221].

На думку зарубіжних учених, МШП є частиною матеріальних запасів, які протягом тривалого часу (але не більше одного року або одного операційного циклу, якщо цей цикл перевищує річний термін) використовуються в господарському обороті як засоби праці, і вартість яких у масштабах окремого підприємства не настільки істотна, щоб визнати ці предмети необоротними активами [4].

Сьогодні окремого нормативного документу, що встановлював би правила, загальні принципи чи характеристики щодо ведення обліку малоцінних активів, немає. Тому методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про такі активи і розкриття її у фінансовій звітності визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби» [5] та П(С)БО 9 «Запаси» [6], а також новий (діючий) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7].

Із введенням в дію цих нормативних доцентів розуміння економічної суті, так званої малоцінки, суттєво змінилось. На противагу суворим вимогам у правилах віднесення активів до малоцінних залишилось розмежування лише за термінами експлуатації. Згідно із П(С)БО 9, до складу запасів відносяться малоцінні та швидкозношувані предмети, використовувані протягом не більш одного року чи нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік [5]. Під операційним циклом розуміється проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й одержанням засобів від реалізації зробленої з таких запасів продукції чи товарів і послуг. У свою чергу до МНМА належать предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставною (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів, та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховуються до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [7].

Досліджуючи сутність малоцінних активів у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ 2 «Запаси») такої категорії, як МШП, не виявили. Однак міжнародний досвід пропонує під час складання річної фінансової звітності виокремлювати малоцінні швидкозношувані засоби праці у дві групи: перша – сукупність малоцінних активів, вартість яких необхідно списати на витрати, друга – малоцінні активи, які переведено до складу запасів та відображені на певних субрахунках [8].

Отже, малоцінними активами на вітчизняних підприємствах слід вважати сукупність оборотних і

необоротних активів із вартістю 6000 грн. Вартісну межу під час їх поділу на малоцінні швидкозношувани предмети, які відображаються у складі запасів у другому розділі активу балансу «Оборотні активи», а також на малоцінні необоротні матеріальні активи, що відображаються у складі основних засобів у першому розділі активу балансу «Необоротні активи» та підлягають амортизації, враховувати не потрібно.

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності України формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою. Сьогодні основним нормативним документом є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [9]. Згідно із п. 2 ст. 13 цього Закону, аудиторська діяльність провадиться на основі міжнародних стандартів аудиту [10]. Останні можна знайти у відкритому доступі, перекладені державною мовою, на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, обов'язки якого полягають у забезпеченні формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, й відповідно забезпечує їх актуалізацію.

Стандарти аудиту – це загальноприйняті керівні матеріали, які мають на меті допомогти аудиторам під час виконання їх обов'язків. Вони містять професійні вимоги до якості аудитора та аудиторських висновків і доказів (свідчень).

Першочергове призначення стандартів полягає у стандартизації норм аудиту, які є однакові для усіх суб'єктів господарювання. Основними принципами норм аудиту є:

- цілісність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність, компетентність і знання аудитора;
- правила застосування результатів робіт, які виконали інші аудиторі;
- перевірка облікової систем та внутрішнього аудиту;
- порівняння аудиторських висновків та складання звіту.

Таким чином, використання міжнародних норм аудиту створює умови для поліпшення якості проведення аудиторської перевірки, а також дозволяє активізувати діяльність підприємств, організацій, сприяє достовірності відображення результатів такої діяльності в обліку та звітності.

Сутність проведення аудиторської перевірки малоцінних активів та швидкозношуваних предметів зводиться до встановлення й підтвердження аудиторським висновком дотримання суб'єктами господарювання вимог чинного законодавства, що регулює відображення інформації про ці об'єкти в бухгалтерському обліку та оподаткуванні. Така перевірка, згідно із міжнародною практикою розмежування аудитів за їх об'єктами, відноситься до операційного аудиту, що являє собою перевірку будь-якого елементу процедур та методів функціонування господарської системи з метою надання оцінки про її продуктивності й ефективності. Після завершення цього аудиту керівнику підприємства зазвичай надаються рекомендації та пропозиції з удосконалення певного роду операцій. Модель процесу проведення операційного аудиту малоцінних активів та швидкозношуваних предметів наведено на рис. 1.



Рис. 1. Модель процесу операційного аудиту малоцінних активів та швидкозношуваних предметів

Проведення будь-якого аудиту супроводжується окресленням основних елементів: мети, завдань, джерел, методів та прийомів, складанням програми та плану безпосереднього проведення такої перевірки.

Метою проведення аудиту малоцінних активів та швидкозношуваних предметів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних швидкозношуваних предметів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку згадуваних активів у їх реєстрах; правильність ведення обліку малоцінних необоротних та оборотних активів відповідно до законодавчих і нормативних актів, облікової політики конкретного підприємства; достовірності відображення залишків таких додаткових засобів у звітності.

Для досягнення мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо малоцінних активів й швидкозношуваних предметів аудитор слід виконати низку завдань, зокрема здійснити перевірку:

- правильності віднесення малоцінних додаткових засобів до необоротних чи оборотних;
- наявності та порядку зберігання матеріальних цінностей (активів);
- забезпечення контролю за збереженням МНМА та МШП на всіх етапах їх руху та зберігання;
- правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення МНМА та МШП;
- правильності визначення первісної вартості МНМА та МШП і відповідності її обліковій політиці та П(С)БО;
- дотримання норм використання МНМА та МШП для здійснення господарської діяльності;
- додержання підприємством встановлених норм списання малоцінних необоротних та оборотних активів;

– дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;

– переоцінки та уцінки МНМА;

– якості проведених інвентаризацій МНМА та МШП;

– встановлення законності дій, пов'язаних із рухом малоцінних додаткових засобів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Джерела інформації аудиту МНМА та МШП являють собою предметну область аудиторського дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів (табл. 1).

Отже, здійснюючи аудиторське дослідження щодо малоцінних активів та швидкозношуваних предметів, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від моменту їх придбання, зберігання й до моменту списання з балансу. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит малоцінних необоротних та оборотних активів не може відбуватися без досліджень оперативного обліку (приміром, повсякденні оперативні дані щодо руху дефіцитних основних і допоміжних матеріальних засобів та інша оперативна інформація, яку визначено управлінським персоналом суб'єкта господарювання в залежності від його особливостей), інформації з діловодства (накази щодо зміни матеріально-відповідальної особи; щодо проведення інвентаризацій, ревізій; щодо розгляду результатів проведеної інвентаризації, ревізії тощо), висновків кваліфікованих спеціалістів (про якість та придатність малоцінних та швидкозношуваних засобів, доцільності їх придбання, списання).

У процесі аудиту використовуються акти ревізій та наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього ознайомлення з результатами

Таблиця 1

Джерела та нормативна база аудиту малоцінних необоротних та оборотних активів

Джерела аудиту	Законодавчі акти
1. Внутрішні нормативні та загальні документи підприємства.	1. Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність".
2. Облікову політику з питань обліку МНМА та МШП.	2. Міжнародні стандарти аудиту
3. Договори з матеріально-відповідальними особами.	3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"
4. Договори з контрагентами.	4. Податковий кодекс України, (зі змінами і доповненнями).
5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням МНМА та МШП.	5. Положення № 879 "Про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджено наказ міністерства фінансів України"
6. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку МНМА та МШП.	6. НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".
7. Регістри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність.	7. П(С)БО 7 "Основні засоби"
8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням, розподілом та списанням МНМА та МШП.	8. П(С)БО 9 "Запаси".
9. Місця зберігання МНМА та МШП.	9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

попередніх перевірок (якщо такі мали місце в минулому), перевірок малоцінних та швидкозношуваних засобів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте, їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику [11, с. 173].

Досліджуючи внутрішні нормативні та загальні документи суб'єкта господарювання, аудитор дізнається про: підприємство; його діяльність; специфіку технологій виробництва; перелік МНМА та МШП, їх потребу та факт наявності; кількість місць зберігання. Особливу увагу при цьому слід приділити дослідженню наказів із призначення та просування по службі матеріально-відповідальних осіб, а також формам контролю – ревізії та інвентаризації. Це дозволить аудитору визначити обсяг інформації, яка підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, потрібний для проведення аудиторської перевірки.

Під час опрацювання внутрішніх нормативних та загальних документів підприємства аудитор має змогу окреслити перелік питань, на які слід звернути посилену увагу під час подальшого вивчення інформації. Для прикладу, якщо за результатами перевірки аудитор дійшов висновку, що певний вид малоцінного активу є дефіцитним, то доцільно простежити його рух та з'ясувати, чи не виникали на підприємстві випадки його недовкладення чи підміни іншим.

Діагностика наказів із призначення матеріально-відповідальних осіб та їх характеристик за інформацією з особової справи дозволяє сконцентрувати увагу аудитора на ступені довіри до них. Факт наявності наказів про здійснення контрольних заходів щодо збереження малоцінних необоротних та оборотних засобів, а також одержані в попередніх перевірках (ревізіях та інвентаризаціях) результати дають змогу аудитору сформувавши думку про довіру до системи внутрішнього контролю. Аналіз аудитором договорів (індивідуальних та колективних) із матеріально-відповідальними особами генерують його думку із дотримання вимог чинного законодавства суб'єктом господарювання у роботі з цією категорією працівників.

Під час свого дослідження аудитор повинен чітко відстежувати інформаційні потоки, що пов'язані з подіями чи діями господарювання підприємства. Тобто шлях від моменту прийнятого рішення про виконання господарської операції до моменту відображення факту її здійснення в первинних, зведених документах, реєстрах обліку та звітності.

Аналізуючи облікову політику, аудитор має можливість з'ясувати, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки малоцінних необоротних матеріальних активів, їх переоцінки

та малоцінних швидкозношуваних предметів, а також методу оцінки списання чи вибуття.

Збирання аудиторських доказів під час проведення аудиту операцій з малоцінними активами та швидкозношуваними предметами аудитор може використовувати такі методи, як:

- перевірка – опрацювання первинних документів, облікових реєстрів, матеріальних звітів тощо для визначення дійсного стану;
- спостереження – прийом контрольної перевірки із виконання іншими особами процедур щодо безпосередньої участі аудитора для забезпечення об'єктивного сприймання інформації;
- опитування – спосіб отримання нового обсягу інформації чи підтвердження раніше зібраних доказів. Проводити опитування можна письмово чи усно, формально чи неформально;
- підрахунки – це прийом арифметичної перевірки точності записів бухгалтерського обліку;
- підтвердження – спосіб перевірки, за якого відповіді на попередні запити допоможуть підтвердити зібрану інформацію;
- аналітичні процедури – аналіз співвідношення та тенденцій.

Отже, залежно від поставлених завдань, окреслених цілей, невирішених питань їх дослідження та вивчення аудитор має можливість застосовувати різноманітні методи, способи чи прийоми. Загалом це допоможе йому сформувавши чітку власну думку, яку буде підтверджено документально.

Проведення аудиту малоцінних засобів на підприємстві потребує від аудитора знань із технології виробництва. Для більш ефективного проведення аудиту застосовуються певні критерії ефективності, а саме: орієнтація системи управління МНМА та МШП, мінімум витрат на їх утримання (табл. 2).

Виходячи з наведеної у табл. 2 інформації, на підприємстві необхідна така модель управління малоцінними активами та швидкозношуваними предметами, використання якої б давало оптимальні результати.

Своєчасне і ефективне виконання аудиторських робіт забезпечує планування перевірки. Методичні рекомендації з планування діяльності аудиторів регулюються МСА «Планування аудиту» [10]. Вимоги та рекомендації цього документа спрямовані на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт. У цьому нормативному документі передбачено формування програми аудиту за відповідними розділами: вступ, планування аудиту, загальний план аудиту, аудиторська програма, зміни та уточнення у загальному плані аудиту та в аудиторській програмі.

Із наведеного документа випливає, що першочерговим є складання плану, що має обов'язковий характер й відповідно забезпечує ефективне та своєчасне виконання аудитором своїх робіт.

Критерії ефективності проведення аудиту МНМА та МШП

Критерій	Характеристика
Оцінка цільового використання	Необхідно оцінити, чи всі малоцінні активи та швидкозношувані предмети, що закуповуються на підприємстві, мають цільове використання
Маркетингове дослідження	Проводиться з метою оцінки закупівельних цін малоцінні активи та швидкозношувані предмети та порівняння закупівельних цін на даному підприємстві з мінімальною ціною, яку можна заплатити на ринку
Аналіз системи поповнення малоцінними активами та швидкозношуваними предметами	Підприємство одночасно має дві протилежні цілі: скоротити МНМА та МШП, щоб зменшити витрати на їх утримання, та збільшити малоцінні та швидкозношувані засоби, щоб забезпечити безперебійну роботу підприємства. Тому аудиторю необхідно оцінити витрати на їх утримання запасів.

Формуючи план перевірки, слід відобразити таку інформацію:

- умови договору;
- скласти і заповнити анкети оцінки ризику;
- описати нормативно-правові документи, якими регулюється аудит;
- вказати наявність аудиторських доказів;
- визначити рівень довіри до внутрішнього системи контролю;
- згрупувати облікову інформацію підприємства;
- визначити рівень ризику та суттєвості.

Планування аудиторської перевірки складається із двох компонентів: загального плану та робочої аудиторської програми. Такі процедури допомагають аудиторю ретельно організувати спектр дій, забезпечує можливість контролю за роботою асистентів.

Особливість розробки плану є визначення в ньому конкретного часу проведення кожної аудиторської процедури зокрема. Він повинен містити перелік і обсяг виконуваних робіт, терміни їх виконання, процедури, що чиняться аудитором.

Програма аудиту – це документ, який включає завдання аудиторської перевірки для конкретного об'єкта, процедури, що слід виконати для вирішення окреслених завдань, обсяг і термін їх виконання. Тобто, аудиторська програма включає елементи тестування й аналітичних процедур.

Формуючи програму аудиту слід дотримуватись основних вимог до розкриття її змісту, зокрема:

- чітко з'ясувати змістову частину програми;
- встановити та описати терміни перевірки;
- передбачити шляхи отримання інформації для виконання кожної аудиторської процедури.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із малоцінними активами та швидкозношуваними предметами підприємства повинна містити дослідження стану збереження необоротних та оборотних матеріальних засобів, правильне відображення витрат та оприбуткування, достовірність оцінювання покупних матеріальних активів, використання МНМА та МШП.

Попередня програма складається до початку аудиторської перевірки, але в ході її проведення аудитор може вносити незначні або суттєві корективи. Характерною рисою програми аудиту є те, що

види, зміст, час виконання запланованих аудиторських процедур мають співпадати із показниками загального плану аудиту. Також програма повинна містити перелік об'єктів аудиторської перевірки за її напрямками; проміжок часу, котрий передбачається витратити на конкретний напрям аудиту чи аудиторську процедуру. Після аналізу отриманих відповідей аудитор розробляє остаточну програму аудиторської перевірки з переліком процедур, що мають бути виконані.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, аудит малоцінних активів є складним процесом, який потребує великих зусиль для його проведення. Першочергове завдання аудиту полягає у підтвердженні правомірності визначення підприємством МНМА та МШП, а саме правильного розмежування їх на оборотні та необоротні, згідно умов, визначених в обліковій політиці підприємства відповідно до наказу керівника. Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор слід обирати методику проведення аудиту малоцінних активів за визначеною моделлю. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Огічук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / за ред. проф. М.Ф. Огічука. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.
2. Данілов О.Д., Паєнко Т.В. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях: навч. Посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 256 с.
3. Сажинець С.Й. Актуальні питання розвитку системи обліку оборотних малоцінних та швидкозношуваних матеріальних активів на підприємстві. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2012. № 721. С. 219-225.
4. Грачова Р. Енциклопедія бухгалтерського обліку. Київ: Галицькі контракти, 2004. 832 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals>.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35092>.

8. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik>.

9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 27 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради*. 2018. № 9. Ст. 50. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-4>.

11. Галушчак І.Є. Загальна методика проведення аудиту запасів. *Актуальні проблеми розвитку регіону*. 2017. Випуск 13. Т. 1. С.171-175.

REFERENCES:

1. Ohiichuk M.F., Plaksiienko V.Ia., Belenkova M.I. (2016) *Finansovyi ta upravlinskyi oblik za natsionalnymy standartamy* [Financial and managerial accounting according to national standards]. Kyiv: Alerta. (in Ukrainian).

2. Danilov O.D., Paientko T.V. (2011) *Finansy pid-priemstv u zapytanniakh i vidpovidiakh* [Finance of enterprises in questions and answers]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury. (in Ukrainian).

3. Sazhynets S.Y. (2012) Aktualni pytannia rozvytku systemy obliku oborotnykh malotsinnykh ta shvydkoznoshuvanykh materialnykh aktyviv na pidpriemstvi [Topical issues of the development of a system of accounting for revalible low-value and high-value tangible assets

at the enterprise]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika"*, no. 721, pp. 219-225.

4. Hrachova R. (2004) *Entsyklopediia bukhhalter-skoho obliku* [Encyclopedia of accounting]. Kyiv: Halytski kontrakty. (in Ukrainian).

5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 "Osnovni zasoby" vid 27.04.2000 r. # 92 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals>.

6. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 "Zapasy" vid 20.10.1999 r. # 246 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals>.

7. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii : [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35092>.

8. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti* [International Financial Reporting Standards]. Available at: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik>.

9. Vidomosti Verkhovnoi Rady (2018) *Zakon Ukrainy "Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist"* [Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Audit Activity"], no. 9, st. 50. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

10. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh vydannia 2016-2017: [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-4>.

11. Halushchak I.Ie. (2017) *Zahalna metodyka provedennia audytu zapasiv* [General method of inventory audit]. *Aktualni problemy rozvytku rehionu*, vol. 13, no. 1, pp. 171-175.

Kostyshyn Nataliia

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Basic and Specialized Disciplines
Chortkiv Educational and Scientific Institute of Entrepreneurship and Business
Ternopil National Economic University

Kovalchuk Yuliia

Lecturer of the Department of Basic and Specialized Disciplines,
Chortkiv Educational and Scientific Institute of Entrepreneurship and Business
Ternopil National Economic University

GENERAL BASIS OF THE AUDIT OF SMALL ASSETS

The purpose of the article. Minor assets play the role of auxiliary means of labor, or create the proper conditions for work. They are represented by numerous nomenclatures, different in functionality (tools, inventory, clothes, furniture, stationery, utensils, table linen, etc.). The cost of individual units is small in scale of the enterprise. Such characteristics are often a field of abuse. The uncertainty of the legal and regulatory framework for the accounting of low value assets in terms of their composition and grouping, the definition of their value limits, the classification and delimitation of negotiable and non-negotiable assets, the use of sub-accounts and analytical accounts for their accounting reduces the effectiveness of control functions by the presence and movement of these objects. Since they are the basis of an efficient, continuous production process, then control of their receipt, proper registration in accounting and write-off is a necessary task for the enterprise. There is a need for an independent audit, which is carried out by independent experts, as an independent audit.

Results. Low-value assets at domestic enterprises should be considered a set of negotiable and non-current assets with a value less than 6000 UAH. The cost margin when they are divided into low-value, high-value items, which are reflected in the inventories in the second section of the assets of the balance sheet of "Current assets", as well as low-value non-current tangible assets, which are shown in the fixed assets in the first section of the assets of the balance sheet "Non-current assets" and subject to depreciation, no need to be taken into account. The essence of the audit of low value assets is the establishment and confirmation by an auditor's report of the compliance of the business entities with the requirements of the current legislation, which regulates the display of information about these objects in accounting and taxation. Such an audit, in accordance with the international practice of demarcating audits for their objects, relates to an operational audit, which is an examination of any element of the procedures and methods of functioning of the economic system in order to assess its performance and effectiveness. Upon completion of this audit, the head of the company usually provides recommendations and proposals for the improvement of certain types of operations. The model of the process of operating an audit of low value assets is reduced to certain successive actions.

First, the auditor prepares for an independent audit, that is, formulates the purpose of the audit, establishes the sources and regulatory framework of the audit, selects a certain set of tools, techniques, methods of verification, establishes a program and plan for the audit of low value assets. Then the auditor determines whether the economic transactions that are associated with the use of inert assets are effective, and also determines the degree of performance of pre-set tasks. If the auditor has received positive results and evidence, he will begin to write a report on his work. If the received results are negative or nonexistent, then the auditor finds in a certain sequence the productivity and profitability of transactions carried out at the enterprise with low value assets. In carrying out such work methods, methods and techniques of economic and general economic analysis are used. Upon completion of the relevant actions, the auditor prepares appropriate conclusions and recommendations, the implementation of which should increase the productivity and effectiveness of the use of invaluable assets, and prevent abuse.

Practical implications. The valuation of assets is a complex process that requires a lot of effort. The primary task of the audit is to confirm the legality of the definition of the company's ineligible assets, namely the correct separation of them into negotiable and non-negotiable, in accordance with the conditions established by the current legislation and accounting policies of the enterprise in accordance with the order of the head.

Value/originality. Depending on the purpose of the audit, the tasks provided for by the contract, and the own capabilities, the auditor should choose a methodology for conducting an audit of low-value assets according to the defined model. The main purpose of the chosen method is to establish an objective truth about the object being studied.

In our work, we reviewed the issues of general bases for auditing low value assets. Exploring the legislative framework, this category has many uncertain moments in part of their recognition, classification, and the correctness of reflection in the register. Problems and problem issues determine the prospects for further research.