

УДК 330.341

Ф. О. Журавка, д-р екон. наук, проф.,
О. А. Скорба, канд. екон. наук, доц.,
ДВНЗ "Українська академія банківської справи НБУ"

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Статтю присвячено розгляду особливостей проведення аудиту основних засобів суб'єктів господарювання в сучасних умовах.

Ключові слова: аудит, основні засоби, амортизація основних засобів, аудит основних засобів.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки пов'язаний з кардинальними змінами в структурі та формах власності, а також в організації та управлінні виробництвом. Це зумовлює необхідність вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Незалежне підтвердження інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання та дотримання ним законодавства необхідне державі для прийняття рішень у галузі економіки та оподаткування, суддям, прокурорам, та слідчим для підтвердження достовірності фінансової звітності, яка їх цікавить.

Оскільки діяльність кожного суб'єкта господарювання передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їх рівень. Головною передумовою здійснення будь-якого виробничого процесу є наявність відповідних засобів праці. Їх склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність суб'єкта господарювання.

Отже, роль і значення засобів праці у виробничому процесі та значна їх частка в загальній вартості активів і визначають основний зміст категорії "основні засоби".

Аналіз публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу і аудиту основних засобів внесли такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, М. Я. Дем'яненко, О. М. Голованов, Л. І. Гомберг, М. В. Кужельний, В. П. Завгородній, В. Ф. Палій, В. В. Сопко, Л. К. Сук та інші.

Не вирішена раніше частина загальної проблеми. Враховуючи економічну сутність основних засобів та їх вплив на фінансові показники підприємства (фондовіддача, фондоозброєність, фондомісткість

тощо), виникає необхідність у проведенні аудиту основних засобів, що є важливим етапом перевірки фінансової звітності підприємства.

Метою статті є розгляд методологічних основ проведення аудиту основних засобів, правових засад його здійснення, а також типових помилок, що можуть бути виявлені при аудиті основних засобів.

Виклад основного матеріалу. До основних засобів належать матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, послуг, надання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних функцій, строк корисного використання яких більше одного року.

У процесі експлуатації вони переносять свою вартість на собівартість продукції частинами (шляхом нарахування амортизації).

Основні засоби підприємств і організацій незалежно від форм власності відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, налагодження, державну реєстрацію, які становлять їх первісну вартість.

Основні засоби – це досить велика група в активах суб'єкта господарювання, а тому послідовність проведення аудиту основних засобів має свої особливості.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби обліковуються в натуральній і вартісній формах. Здійснюючи вартісну оцінку основних засобів, підприємству необхідно виходити з того, що об'єкт основних засобів визнається активом у випадку, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, а його вартість може бути достовірно визначена.

Тому оцінці на дату балансу підлягають основні засоби, які відповідають умовам визнання їх активом; основні засоби, які не відповідають умовам визнання, повинні бути списані на витрати цього періоду за їх залишковою вартістю.

Важливим завданням є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Також необхідно звернути увагу на ті основні засоби, які були придбані за рахунок кредитів банків або інших фінансових установ (повністю або частково). Відповідно до П(С)БО 7 проценти за кредитами на придбання (створення) основних засобів не входять до їх первісної вартості, а відносяться на фінансові витрати звітного періоду, крім активів, які визнають, як кваліфікаційні.

При безоплатному отриманні основних засобів вони повинні бути оцінені за ринковою (справедливою) вартістю.

Завжди треба пам'ятати, що відносно основних засобів справедлива вартість визначається у разі безоплатної передачі основних засобів, якщо основні засоби отримані внаслідок обмінних операцій; якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Визначення вартості основних засобів, які ремонтувалися, також має свої особливості. Вартість поліпшення основних засобів, внаслідок чого здійснюється покращання технічних характеристик, ефективність роботи основних засобів, включається до первісної вартості об'єкта, а витрати, що здійснювалися з метою підтримання основних засобів у нормальному робочому стані, відносяться на витрати звітного періоду і не капіталізуються.

Одним із важливих етапів аудиторської перевірки є аудит переоцінки основних засобів, не пов'язаний зі зменшенням корисності активу. Такий аудит здійснюється на підставі вивчення документів, які містять її результати, і передбачає: перевірку відповідності записів в інвентарних картках результатам здійсненої переоцінки; перевірку правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку; перевірку справедливої вартості об'єктів основних засобів; перевірку правильності встановлення індексу переоцінки; перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу. Тому переоцінка здійснюється професійними оцінювачами і регулюється Законом України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 (зі змінами і доповненнями). П(С)БО 7 не встановлює процедури переоцінки, не визначає осіб, котрі повинні її здійснювати, не надає форми документа, в якому повинні відобразитися результати переоцінки. Ці питання повинні регулюватися наказом про облікову політику суб'єкта господарювання, в якій вказується метод оцінки основного засобу.

При проведенні аудиту збереження і технічного стану основних засобів використовуються: акти інвентаризації основних засобів; акти інвентаризації обладнання, яке знаходиться на консервації та в монтажі, орендованих основних засобів; акти інвентаризації розукомплектованого обладнання, транспортних засобів; акти огляду окремих видів основних засобів (автоінспекцією тощо); реєстри синтетичного обліку; Головна книга; квартальні і річні баланси; форма 4 “Звіт про власний капітал”, інвентарні картки, акти прийому-передачі, акти прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів тощо.

При цьому першочергово необхідно дослідити таке: дотримання встановлених строків проведення інвентаризації основних засобів; складання окремих актів на основні засоби, непридатні для експлуатації і такі, що не підлягають відтворенню, орендовані основні засоби; встановлення факту передачі акта інвентаризації орендодавцю; своєчасність оприбуткування у бухгалтерському обліку виявлених надлишків основних засобів та віднесення їх нестачі на винних осіб. При необхідності перевірки збереження і технічного стану основних засобів високого ступеня доказовості, аудитор проводить інвентаризацію спільно з інженером-механіком і інженером-будівельником. Це важливо при визначенні ступеня розукомплектування окремих машин і обладнання, встановлення причин наявності обладнання, яке не використовується або не встановлено.

При подальшій перевірці з’ясовуються факти, пов’язані зі збільшенням первісної вартості об’єктів, розкомплектованістю обладнання, наявності резервного обладнання та його збереження, обладнання, що призводить до випуску браку продукції, виявлення фактів підміни нових видів обладнання старими, використання у виробничій діяльності списаних машин і обладнання. Детальній перевірці підлягає рух основних засобів.

За даними актів прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів встановлюється джерело отримання основних засобів: як внесок у статутний капітал; безоплатне отримання від юридичних і фізичних осіб; придбання за плату чи в результаті обміну; в результаті здійснення капітальних вкладень; на умовах оперативної або фінансової оренди тощо.

Далі необхідно встановити дотримання правил оформлення актів введення в експлуатацію капітальних вкладень або актів прийому-передачі основних засобів, а також правильність відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особлива увага приділяється

перевірці правильності відображення придбаних основних засобів і безкоштовної передачі.

Основні засоби, отримані безоплатно, суб'єкт господарювання відображає як додатковий капітал (дебет рахунку 10; кредит рахунку 88; відповідний субрахунок), а на їхню вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. При цьому аудитор повинен ознайомитися із результатами збільшення величини оподатковуваного прибутку і переконатися в тому, що безоплатно одержане майно обліковане як об'єкт оподаткування.

Необхідно врахувати, що списання вартості майна з рахунку 10 "Основні засоби" відноситься на зменшення статутного капіталу лише після одержання інформації від другої сторони про оприбуткування цих об'єктів.

При безкоштовній передачі основних засобів іншим суб'єктам господарювання їх залишкова вартість (різниця між балансовою вартістю і сумою нарахованого зносу) відноситься на рахунок прибутку, який залишається у підприємства.

У результаті придбання за плату, в результаті обміну або будівництва, реконструкції або технічного переозброєння основного засобу, одночасно відображається джерело фінансування – чистим прибутком, нерозподіленим прибутком минулих років, фондом розвитку тощо.

Особлива увага приділяється перевірці придбання суб'єктом господарювання основних засобів у фізичних осіб. Такі операції оформляються письмовим договором купівлі-продажу із зазначенням паспортних даних продавця. З суми, сплаченої фізичній особі, що належить їй на правах власності, утримується податок з доходів фізичних осіб.

При перевірці операцій, пов'язаних із придбанням основних засобів у юридичних осіб, перевіряється правильність формування первісної вартості основних засобів.

У випадках, коли обладнання, яке потребує монтажу, закуповується суб'єктом господарювання самостійно за договором із постачальником обладнання, податок на додану вартість, сплачений постачальнику, відшкодовується після відображення обладнання в бухгалтерському обліку на рахунок "Обладнання для установки".

Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів, які спостерігаються при безоплатній передачі їх іншим підприємствам і організаціям в порядку перерозподілу; ліквідації в зв'язку з повним зносом; продажу зайвих і непотрібних; нестачах, виявлених при інвентаризації та перевірках; внесках у статутний капітал; передачі в довгострокову оренду; в результаті стихійного лиха тощо. При цьому слід врахувати, що основні засоби підлягають списанню лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно

недоцільно, і вони не можуть бути реалізовані. При списанні основних засобів внаслідок фізичного зносу перевіряється дотримання амортизаційних строків служби. Передчасне їх списання є порушенням правил експлуатації машин та обладнання, безгосподарним ставленням до майна.

У процесі аудиту встановлюється правильність оформлення операцій із вибуття основних засобів повноті відображення, правильність виявлення і списання одержаних доходів (втрат), дотримання вимог діючого податкового законодавства.

Особливістю аудиту операцій щодо ліквідації основних засобів є те, що аудитор має встановити правильність списання виявленого фінансового результату від ліквідації недоамортизованої частини основних засобів. Аудитор встановлює наявність наказу керівника підприємства про створення постійно діючої комісії по списанню основних засобів і доцільність списання.

Для виявлення доцільності списання основних засобів порівнюються дані актів ліквідації з даними інвентарних карток та інвентарними списками, а також перевіряються всі записи, проведені в обліку від надходження до вибуття об'єкта основних засобів.

Результати від ліквідації основних засобів відносяться на фінансовий результат діяльності підприємства.

При списанні обладнання і транспортних засобів, які вибули в результаті аварії, до акта про ліквідацію має додаватися копія акта про аварію зі з'ясуванням причин, що викликали аварію, і прийняті заходи щодо винуватих осіб.

У процесі аудиторської перевірки слід перевірити подані до затвердження акти на списання основних засобів, звіривши їх дані з технічними паспортами та проектами, отриманими у процесі перевірки об'єктів у натурі.

Для перевірки достовірності списання основних засобів складається нагромаджувальна відомість виявлених фактів порушень порядку списання основних засобів, яка підписується аудитором, керівником і головним бухгалтером підприємства.

Наприкінці аудиторської перевірки основних засобів перевіряється відповідність даних синтетичного й аналітичного обліку. З цією метою проводиться перевірка організації аналітичного обліку основних засобів: встановлюються матеріально відповідальні особи та наявність складених з ними договорів про повну матеріальну відповідальність; ведення ними аналітичного обліку основних засобів у відомості форми ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів".

Для підтвердження достовірності даних аналітичного обліку синтетичному необхідно, щоб оборот у журналі-ордері № 13 з обліку основних засобів відповідав підсумкам руху основних засобів в інвентарних картках, а залишки основних засобів за даними журналу-ордера № 13 відповідали залишкам синтетичного рахунку 10 "Основні засоби" в Головній книзі.

Черговим кроком є проведення аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.

Завданням аудитора з даного питання є встановлення правильності визначення обсягу і собівартості проведених ремонтних робіт, використання за призначенням коштів, виділених на проведення ремонту, перенесення на валові витрати підприємства або віднесення на збільшення балансової вартості основних засобів.

Включення витрат у затрати виробництва можливе за умов, коли договором передбачено складання кошторису на проведення ремонтних робіт. При виконанні ремонтних робіт фізичними особами з останніх повинен бути додатково утриманий і перерахований до бюджету податок з доходів фізичних осіб. При перевірці капітального ремонту, що виконаний господарським способом, необхідно провести аналіз статей затрат, які віднесені на об'єкти, що ремонтувалися, а також зіставити їх з даними нарядів-завдань і кошторисів, виявивши необґрунтовані відхилення.

Аудитор повинен ознайомитися з порядком документального оформлення господарських операцій. У первинних документах (вимога на відпуск матеріалів, наряди тощо) має бути зазначений напрямок витрат (ремонтні роботи). Аудитор може рекомендувати адміністрації підприємства складати річні плани проведення ремонтних робіт з поквартальною розбивкою на основі дефектних відомостей, що сприятиме посиленню контролю за ефективним використанням коштів за призначенням. Якщо капітальний ремонт проводив орендатор, то необхідно встановити, які витрати він здійснив, чи відповідають вони умовам договору про оренду і правомірність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо капітальний ремонт орендованих основних засобів здійснюється в рахунок орендної плати, аудитор перевіряє правомірність і доцільність витрат на капітальний ремонт.

Проводячи аудит амортизаційних відрахувань, насамперед необхідно встановити основні завдання, які будуть досліджуватися при перевірці, а саме: правильність віднесення об'єктів необоротних активів до складу основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів; правильність розподілу основних засобів на групи основних фондів відповідно до податкового обліку; правильність застосування норм амортизаційних відрахувань до груп основних

фондів; правильність здійснення розрахунку амортизаційних відрахувань за певний період; правильність віднесення суми нарахованої амортизації на рахунки бухгалтерського обліку та відображення їх у відомостях аналітичного та синтетичного обліку; перевірка відповідності даних аналітичного, синтетичного обліку даним фінансової та податкової звітності.

Основними методами, які використовуються при аудиті амортизації основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка та вибіркове дослідження.

Правильність нарахування амортизаційних відрахувань перевіряється аудитором шляхом розрахунку за той квартал, в якому за Головною книгою розмір нарахованої суми амортизаційних відрахувань значно відрізняється від інших кварталів. При виявленні помилок у розрахунках необхідно перевірити й інші квартали та визначити вплив помилок на собівартість продукції. Нові суми амортизаційних відрахувань порівнюються з фактично наведеними в обліку сумами, використовуються відомості розрахунку амортизації основних засобів.

Достовірність розрахунків амортизаційних відрахувань перевіряється шляхом порівняння даних реєстрів синтетичного й аналітичного обліку з інвентарними картками. Особливу увагу необхідно приділити об'єктам основних засобів, нормативні строки експлуатації яких уже минули, а також повноті перенесення амортизаційних відрахувань на валові витрати.

Повнота відображення нарахованих сум зносу (амортизації) основних засобів перевіряється за реєстрами бухгалтерського обліку в журналі-ордері № 10/1, Головній книзі та річній звітності. Правильність відображення у балансі (форма № 1) залишкової вартості основних засобів (рядок 030) перевіряється шляхом визначення різниці між первісною вартістю (рядок 031) і нарахованим зносом (рядок 032).

Висновки. Отже, основні засоби займають значну частину в загальній майновій номенклатурі більшості суб'єктів господарювання, на сучасному етапі розвитку важливого значення набувають питання їх ефективного використання та збереження. Цьому значною мірою сприяє здійснення дієвого незалежного контролю за станом та використанням об'єктів основних засобів.

Необхідність аудиторської перевірки зумовлюється тим, що найбільш достовірним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку та звітності. Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства.

Перед аудитом стоять, передусім, задачі забезпечення збереження, цільового та раціонального використання власності суб'єкта господарювання. Аудит основних засобів дозволяє встановити реальний якісний та кількісний стан основних засобів суб'єкта господарювання, їх правильний облік, витрати на ремонт і поліпшення, а також правильність нарахування амортизації.

Таким чином, аудит основних засобів є складним процесом, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо він є дуже важливою частиною загального аудиту підприємства.

Список літератури

1. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки : матеріали II Всеукр. НПК. – Черкаси : Вид-во ЧДТУ. – 2006. – С. 61–64.
2. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
3. Войтенко Т. Все про облік основних засобів (фондів) / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько та ін. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор. – 2008. – 440 с.
4. Гура Н. О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування / Н. О. Гура // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 73–74.
5. Гончарук Я. А. Аудит : навчальний посібник / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
6. Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів / Н. Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 45–48.
7. Івануса Н. І. Організація обліку ремонтів і модернізації необоротних матеріальних активів / Н. І. Івануса // Наука й економіка. – 2008. – № 4 (12). – С. 89–93.
8. Козьменко С. Н. Амортизация и оптимальные сроки службы техники / С. Н. Козьменко, Т. А. Васильева, С. П. Ярошенко. – Суми : Деловые перспективы, 2005. – 223 с.
9. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навчальний посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ МФУ від 27.04.2000 // Бухгалтерія. – 2005. – 18 липня. – № 29 (652). – С. 43–48.

Отримано 23.04.2012

Summary

The paper considers the modern trends and features of audit conducting of the fixed assets of the enterprises.