УДК 657.6(477)

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Бразілій Н.М., *к.е.н., доцент,*
Тимошенко М.М.
Черкаський державний технологічний університет

Данная статья посвящена аудиту основных средств. Авторами приведены цели, объекты, методы, источники информации, методика, этапы и направления усовершенствования аудита основных средств.

Ключевые слова: *основные средства, аудит, этапы аудита, капитальные инвестиции, финансовая отчетность, аудиторские доказательства, аудиторский риск, аудиторский вывод, существенность проверки.*

This article is devoted to the fundamental resources audit. The authors cite goals, objects, methods, sources of information, methods, stages and tendencies of permanent assets audit improvement.

Key words: *permanent assets, audit, audit stages, capital investment, financial accountability, evidence, audit risk, audit conclusion, inspection significance.*

Постановка проблеми. Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, оскільки основні засоби, як правило, займають більшу частку в майні підприємства, ніж інші необоротні активи. Тому аудитор при проведенні аудиторської перевірки основних засобів витрачає багато часу на отримання інформації про основні засоби.

В цьому аспекті постає актуальність аудиту основних засобів та питання підвищення ефективності його проведення. Адже при ринкових умовах господарювання посилюються вимоги до діяльності аудиторів та аудиторських фірм і зумовлюють необхідність наукової розробки її методології в умовах автоматизованої обробки облікової інформації з питань основних засобів.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Дослідженню основних засобів та їх аудиту значну увагу в своїх працях приділяли такі науковці, як Ф. Бутинець, Г. Давидов, Н. Дорош, Б. Кругляк, Л. Кулаковська, Ю. Піча, В. Савченко, Б. Усач та багато інших.

Варто зазначити, що питання щодо організації аудиторської перевірки основних засобів вже достатньо досліджені. Комп'ютеризація ж аудиту основних засобів потребує більш детального розгляду вченими-науковцями та впровадження в реальне життя.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є з'ясування мети, джерел інформації, об'єктів, методів, методики та етапів аудиту основних засобів, а також надання пропозицій щодо підвищення ефективності проведення аудиторської перевірки основних засобів.

Виклад основного матеріалу. Насамперед слід з'ясувати визначення основних засобів. Сьогодні в економічній літературі часто зустрічаються ототожнення понять "основні засоби" чи "основні фонди", заміна одного поняття іншим, а серед науковців немає єдиної думки щодо визначення змісту даних термінів, що в результаті призводить до ускладнень і плутанини.

Згідно з П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує, щоб використовувати у виробництві або при наданні послуг, здавати в оренду іншим особам або здійснювати адміністративні та соціально-культурні функції, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік) [4].

У Законі "Про оподаткування прибутку підприємства" основні фонди – матеріальні цінності, призначені для використання у господарській діяльності платника податків протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких більше 1 000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом [3].

Отже, основні засоби вживають в бухгалтерському обліку, а основні фонди – у податковому. Часто один і той самий об'єкт можна одночасно класифікувати як основні засоби і основні фонди.

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам [8, с. 319].

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо основних засобів. Це рахунки 10 "Основні засоби", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 15 "Капітальні інвестиції", баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, примітки.

При проведенні аудиту обліку основних засобів у суб'єкта господарювання аудитор повинен використовувати такі доказові джерела інформації, як первинні документи; облікові регістри синтетичного обліку; інвентаризаційні відомості; відповідні рахунки Головної книги; баланс; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; примітки до річної фінансової звітності; фінансова звітність за попередній період; робочі документи і звіт попереднього аудитора; контракти, угоди про оренду, страхові поліси; розрахунки амортизаційних відрахувань; наказ про облікову політику тощо.

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

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику [8, с. 332 – 334].

Аудит наявності і руху основних засобів складається з підготовчого, головного і узагальнюючого етапів.

На етапі підготовки до аудиту основних засобів укладається договір на проведення аудиту основних засобів, який є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем перевірки; досконало вивчається нормативна база з питань відображення цих об'єктів у обліку та звітності.

Далі проводиться планування перевірки, яке допоможе аудиторові належним чином організувати свою роботу і здійснювати нагляд за роботою своїх асистентів. Найважливіша складова частина планування аудиту є отримання аудитором уявлення про фінансовий стан справ на підприємстві. Усвідомлення аудитором цього допоможе йому визначити події, операції та заходи, які могли істотно вплинути на звітність підприємства і зменшити ризик аудиту, який полягає в тому, що аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, коли в документах звітності є значні перекручення.

На цьому ж етапі складається план загальний аудиту, який розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур.

Важливим завданням на підготовчому етапі є оцінка надійності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів у клієнта. Оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватися за напрямами:

- перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з основними засобами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які наділені функціями санкціонування і які відповідають за стан і рух основних засобів;
- забезпечення належних умов зберігання і експлуатації основних засобів на підприємстві;
- наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з основними засобами;
- періодичне проведення інвентаризації основних засобів;
- належне ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів;
- контроль записів у регістрах обліку руху основних засобів тощо.

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю основних засобів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора, аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик перевірки.

Також на даному етапі перевірки, при загальному ознайомленні з підприємством, аудитор з'ясовує склад і види основних засобів, рівень забезпеченості основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Починаючи перевірку обліку основних засобів, аудитор повинен:
- впевнитися у наявності документації, що підтверджує право власності на об'єкти, та технічної документації;
- ознайомитися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у звітному періоді, що перевіряється, її змінами в порівнянні з попереднім;
- виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результати;
- перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої інвентаризаційної комісії, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях експлуатації, а також виявити, чи укладені з ними договори про повну матеріальну відповідальність;
- ознайомитися із договорами на оренду основних засобів;
- впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форми ОЗ-6 і ОЗ-8) та інвентарні списки форми ОЗ-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіанті;
- упевнитися у правильності організації аналітичного обліку та звернути увагу на наявність інвентарних номерів;
- встановити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами, які визначають правилі ведення обліку основних засобів, зразками форм уніфікованої первинної документації з обліку основних засобів.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу аудитору отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на даному підприємстві і допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти особливу увагу [8, с. 337 – 338].

Далі настає головний етап аудиту, який полягає в контролі оцінки основних засобів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за основними засобами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу основних засобів і визначенні витрат на їх ремонт. Для вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки основних засобів аудитор здійснює:
- контроль дотримання чинного законодавства за операціями з основними засобами;
- перевірку правильності перенесення початкових залишків за основними засобами;
- перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації основних засобів;
- контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги і балансу;
- перевірку правильності списання недоамортизованої частини основних засобів при їх ліквідації;
- перевірку правильності переоцінки основних засобів;
- перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з основними засобами;
- контроль розрахунку амортизаційних відрахувань за основними засобами;
- перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації основних засобів фізичним або юридичним особам;
- контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь, розкрадання тощо);
- перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами;
- встановлення джерел фінансування придбання основних засобів;
- встановлення ефективності використання основних засобів [8, с. 348].

Спочатку аудитор перевіряє правильність віднесення активів суб'єкта господарювання до основних засобів. Тут встановлюються критерії, за якими активи відносяться до основних засобів.

Далі проводиться фактична перевірка, при якій аудитор повинен оцінити достовірність наданих підприємством-клієнтом результатів проведеної інвентаризації основних засобів. Із цією метою аудитор або його асистент повинні спостерігати за ходом проведення інвентаризації, оцінити правильність її методики, документальне оформлення. Крім того, аудитору слід зробити вибіркову перевірку записів в інвентаризаційних відомостях (описах) шляхом самостійного підрахунку окремих видів основних засобів. Аудитор при необхідності проводить вибіркову інвентаризацію основних засобів.

Потім проводиться перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку. При цьому слід використовувати таку схему аудиту:
- перевіряють відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку за залишками на певну дату, які характеризують вартість основних засобів, що є на балансі на початок і на кінець періоду, що перевіряється;
- перевіряють відповідність даних регістрів обліку за дебетом рахунка 10 "Основні засоби";
- перевіряють відповідність підсумків у регістрах обліку за кредитом рахунка 10 оборотам за дебетом кореспондуючих рахунків;

– звіряють підсумкові записи регістрів синтетичного обліку з записами Головної книги за оборотами по рахунках 10, 13;
– визначають залишкову вартість основних засобів за обліковими цінами на початок і кінець звітного періоду і перевіряється відповідність отриманих оцінок даним фінансової звітності.

Далі слід перевіряти правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів.

При перевірці операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів, аудитором перевіряється правильність формування первісної вартості основних засобів. При перевірці відображення в обліку обладнання передусім необхідно впевнитися в дотриманні порядку розрахунків із постачальниками і підрядниками, в правильності заповнення первинних документів, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів. Особливу увагу слід звернути на порядок нарахування ПДВ за операціями, пов'язаними з придбанням обладнання, яке потребує монтажу.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів. Особливо аудитору слід звернути увагу на ті основні засоби, які були придбані за рахунок кредиту банку.

Аудитору необхідно впевнитися, що вартість поліпшення основних засобів, внаслідок чого здійснюється покращання технічних характеристик, ефективності роботи основних засобів, приєднана до початкової вартості об'єкта, а витрати на ремонт з метою підтримання основних засобів у нормальному робочому стані віднесена на витрати звітного. Аудитору необхідно також враховувати вимоги податкового обліку і впевнитися, що підприємство-клієнт при визначенні валових доходів і витрат дотримувалося вимог Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Однією з причин руху основних засобів є їх списання. В даному випадку аудиторській перевірці підлягають операції зі списання основних засобів. Тут аудитор повинен встановити причину списання об'єктів основних засобів, законність і доцільність цих операцій, повноту оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації об'єктів. Перевіряються первинні документи, дані аналітичного і синтетичного обліку. При цьому слід звертати увагу на дотримання встановлених форм документів, заповнення в них реквізитів, наявність мотивованих висновків комісії, підписів всіх членів комісії і керівника організації.

Аудиторській перевірці підлягають також такі специфічні операції з основними засобами, як: оренда, ремонти, амортизація, переоцінка.

При аудиті оренди необхідно ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, правильність нарахування, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, проводки для відображення операцій із нарахування і перерахування цих платежів.

При перевірці витрат на ремонти слід встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувалися норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи. Також встановлюється доцільність і законність операцій з ремонту.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта. Враховуючи відмінності бухгалтерського і податкового обліку аудитору треба впевнитися, що:
– податковий і бухгалтерський обліки основних засобів ведуться незалежно один від одного;
– амортизація нараховується за нормами податкового законодавства для цілей оподаткування;
– амортизація нараховується за вимогами П(С)БО 7 "Основні засоби" з метою відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
– бухгалтери озброєні необхідними нормативними документами з бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, з урахуванням змін і доповнень до них на момент здійснення господарських операцій;
– ведення податкового і бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється у відповідності з чинним законодавством.

Перевірка правильності відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів здійснюється на підставі вивчення документів і передбачає:
– визначити всі питання щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці клієнта, і перевірити фактичне їх дотримання.
– 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 [8, с. 351 – 360].

Варто зазначити, що усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Це пояснення і заяви працівників з питань перевірки основних засобів; копії первинних документів про господарські операції з основними засобами; акти, довідки; інвентаризаційні описи; регістри бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність.

Перелік робочої документації аудиту, яка прикладається до актів аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Головна вимога до цієї документації – її переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що випливають з матеріалів перевірки. Робочі документи повинні бути повними і детальними, щоб досвідчений аудитор, ознайомившись з ними, міг отримати загальне уявлення про аудит.

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначають фондовіддачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, поновлення, придатності основних засобів.

На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів.

Також на даному етапі складається документ - аудиторська довідка або аудиторський висновок. Він повинен бути складений на основі письмової інформації аудитора, у якій повинні міститися зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, а також виділятися ті помилки і виправлення які можуть вплинути на вірогідність звітності з посиланнями на законодавчі і нормативні документи. Письмова інформація заповнюється в двох екземплярах, підписується всіма аудиторами, хто проводив перевірку. Один із екземплярів передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних положень, а інший використовується для написання звіту, який потім передається в архів [7, с. 57 – 58].

Висновки. В статті детально розглянуто організацію та методику аудиту основних засобів. Треба відмітити, що в сучасних умовах господарювання аудит основних засобів і загальний аудит проводиться, в основному, вручну. Тому в даному випадку його слід вдосконалювати, тобто комп’ютеризувати, що набагато полегшило б роботу аудитора на підприємстві.

Комп'ютеризація наведених видів робіт дозволяє створити систему автоматизації аудиторської діяльності. На сьогодні програмне забезпечення в діяльності аудиторів представлено двома основними групами:
– пакетами прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення;
– спеціальними інформаційними системами контролю.

Переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту можна згрупувати за наступними категоріями:
– зменшення кількості даних, що оброблюються вручну. Перевірку таких підсумків можна легко здійснити за допомогою комп'ютерної техніки. У результаті в аудитора з'являється час для детальнішої перевірки документів;
– економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
– в автоматичному порядку перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності;
– зберігання і багаторазове використання отриманих даних; здійснення попередньої оцінки результатів робіт за відхиленнями. Використання комп'ютерної техніки в діяльності аудиторів може мати місце в наступних випадках.

Для використання комп'ютерів в діяльності аудиторів необхідне виконання наступних умов:
– наявність розроблених макетів вихідних документів, призначених для оформлення робочої документації, узагальнення результатів виконаних робіт;
– наявність програмного забезпечення, здатного реалізувати моделі обробки інформації, доступність програмного забезпечення для користувачів-аудиторів;

Для ефективної організації роботи аудитора необхідним є створення автоматизованого робочого місця, яке передбачає наявність: комп'ютера; програмного забезпечення організації і проведення аудиту; довідкової бази нормативних документів; бухгалтерських програм, що найчастіше застосовуються господарюючими суб'єктами; набору автоматизованих прийомів контролю.

Тому підприємствам доцільно мати бібліотеку найбільш поширених систем комп'ютерної обробки даних та докладати зусилля до вивчення особливостей їх практичного застосування.

До бухгалтерських програм, які використовуються суб'єктом господарювання для проведення аудиту, висувається ряд вимог:

- простота введення проводок до журналу господарських операцій;
- багаторівневий аналітичний облік;
- можливість складання довільних звітів й аналітичних відомостей як за проводками, так і за оборотами по рахунках;
- здійснення ручного й автоматизованого заповнення податкової та фінансової звітності;
- формування бланків довільної форми, алгоритмів розрахунків;
- зберігання та довільне налагодження ведення обліку і складання звітності за минулі періоди;
- введення первинної інформації на різних робочих місцях;
- одночасне ведення бухгалтерського обліку кількох підприємств на одному комп'ютері;
- наявність текстового редактора;
- сумісність з іншими бухгалтерськими програмами.

При проведенні комплексного аудиту в умовах застосування комп'ютерів для обробки облікової інформації до складу аудиторської групи рекомендується включати спеціаліста з технології комп'ютерної обробки економічної інформації. У випадку використання роботи експерта для оцінки системи комп'ютерної обробки даних, що застосовується клієнтом, аудитор повинен планувати, регулювати та контролювати роботу консультанта, зберігаючи при цьому провідне становище.

Аудитор не повинен примушувати клієнта до застосування системи комп'ютерної обробки даних, відомої аудитору. Рекомендації аудитора щодо використання тієї чи іншої системи комп'ютерної обробки даних можлива тільки в тому випадку, коли аудитор надає підприємству супутні аудиту послуги з організації такої системи.

Комп'ютерні системи більш відкриті для доступу до даних, тому в кожній з них чітко мають розмежовуватись повноваження і права доступу до інформації, а також введена система захисту та контролю від несанкціонованого доступу. Розмежування прав доступу, введення, змін і знищення інформації доповнюється рядом інших способів (криптографічний захист усіх або частини документів, захист від несанкціонованого використання АРМ, захист каналів зв'язку від несанкціонованого втручання).

За умови використання нових інформаційних технологій і комп'ютерної техніки, як при проведенні аудиту, так і при обробці аудиторської інформації, в аудиторській роботі досягається значний прогрес. Комп'ютер стає інструментом аудитора, який дозволяє йому не лише скоротити час на проведення аудиту, але й провести більш детальну перевірку, скласти якісний аудиторський висновок з рекомендаціями щодо стратегії, напрямів і засобів покращання фінансово-господарського стану підприємства.

Комп'ютеризація аудиторської діяльності також дозволяє надати інформацію, яку досить важко отримати вручну. Складання планів, програм аудиту, ведення обліку об'єктів аудиту, обліку і контролю виконаних робіт значно спрощується за умови використання комп'ютерної техніки. В ході планування використовується інформація тривалого використання, яку легко отримати, обробити і використати за допомогою комп'ютерів, що дозволяють зберігати великі масиви даних, здійснювати пошук інформації за заданими критеріями, систематизувати показники, легко змінювати вхідні дані тощо.

Застосування програм фінансового аналізу в ході аудиту дозволяє в автоматичному режимі отримати всі можливі фінансові коефіцієнти та швидко здійснити повноцінний фінансовий аналіз підприємства-замовника з оцінкою структури його балансу, фінансової стійкості, ділової активності, визначенням рентабельності та інших показників.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-XII.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. – № 996-XIV.-ВР.
3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997р., введений Постановою Верховної Ради України № 283/97-ВР.
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студ. вузів спец. "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 512 с.
6. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 496 с.
7. Кругляк Б. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 50 – 58.
8. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посібник. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.