УДК 657.6:658.27

Галущак І. Є.

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.*

І. Вступ. Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки пов'язаний з кардинальними змінам 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 в області економіки та оподаткування, органам правопорядку 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».

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.

ІІ. Постановка завдання. Враховуючи економічну сутність основних засобів та їх вплив на фінансові показники підприємства (фондовіддача, фондоозброєність, фондомісткість тощо), виникає необхідність в проведенні аудиту основних засобів, що є важливим етапом перевірки фінансової звітності підприємства.

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

ІІІ. Результати. До основних засобів відносяться 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 у бухгалтерському обліку та звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, налагодження, державну реєстрацію, які становлять їх первісну вартість.

Основні засоби – це велика група активів суб'єкта господарювання, послідовність проведення аудиту яких має свої особливості. Важливим аспектом аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби обліковуються в натуральній і вартісній формах. 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. Оцінці на дату балансу підлягають основні засоби, які відповідають умовам визнання їх активом. Основні засоби, які не відповідають умовам визнання їх активом повинні бути списані на витрати цього періоду за їх залишковою вартістю[1].

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). 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 [1]. 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 покращення 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 року (із 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 відображатися результати переоцінки. Ці питання повинні регулюватися наказом про облікову політику суб'єкта господарювання, в якій вказується метод оцінки основного засобу[3]. 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); регістри 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 наступне: 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 акту 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 ступеню доказовості, аудитор проводить інвентаризацію спільно з інженером-механіком і інженером-будівельником. Це важливо при визначенні ступеню розукомплектування окремих машин і обладнання, встановлення причин наявності обладнання, яке не використовується або не встановлено[5].

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.

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, 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. 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 [1]. При безкоштовній передачі основних засобів іншим суб'єктам господарювання їх залишкова вартість відноситься на рахунок прибутку, який залишається у підприємства. В результаті придбання за плату, в результаті обміну або будівництва, реконструкції або технічного переозброєння основного засобу, одночасно відображається джерело фінансування. Операції з придбання суб'єктом господарювання основних засобів у фізичних осіб оформляються письмовим договором купівлі-продажу із зазначенням паспортних даних продавця та утримується податок з доходів фізичних осіб. При перевірці операцій з придбання основних засобів у юридичних осіб, перевіряється правильність формування первісної вартості основних засобів. Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів, які мають місце 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 в статутний капітал; передачі в довгострокову оренду; в результаті стихійного лиха тощо. Слід врахувати, що основні засоби підлягають списанню лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно недоцільно, і вони не можуть бути реалізовані. 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. Результати від ліквідації основних засобів відносяться на фінансовий результат діяльності підприємства. При списанні обладнання і транспортних засобів, які вибули в результаті аварії, до акту про ліквідацію має додаватися копія акту 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 в 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 [5].

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».

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. 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[7]. Проводячи аудит амортизаційних відрахувань, перш за все, 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 в відомостях аналітичного та синтетичного обліку; перевірка відповідності даних аналітичного, синтетичного обліку з даними фінансової та податкової звітності [9].

Основними методами, які використовуються при аудиті амортизації основних засобів, є 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 [6].

Достовірність розрахунків амортизаційних відрахувань перевіряється шляхом порівняння даних регістрів 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.

IV. 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.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ МФУ від 27.04.2000 р. // Бухгалтерія. – 18 липня 2005 року. – №29 (652). – С. 43–48. – (нормативні директивні правові документи).

2. *Бабяк, Н. Д.* Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України [Текст] / Н.Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки : матер. Другої Всеукр. НПК. – Черкаси : Вид-во ЧДТУ. – 2006. – С. 61–64.

3. *Бутинець, Ф. Ф.* Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с. – ISBN 966–574–501–8. 3. Войтенко, Т. Все про облік основних засобів (фондів) [Текст] / Т. Войтенко, О. Пироженко, О. Маханько, В. Кузнєцов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор. – 2008. – 440 с. – ISBN 966-312-406-7.

4. *Гура, Н. О.* Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування [Текст] / Н.О. Гура // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 73-74.

5. *Гончарук, Я. А.* Аудит [Текст] : навчальний посібник / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-те вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с. – ISBN 966-346-207-8.

6. *Домбровська, Н.Р.* До питання нарахування амортизації основних засобів [Текст] / Н.Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 45–48.

7. *Івануса, Н. І.* Організація обліку ремонтів і модернізації необоротних матеріальних активів [Текст] / Н. І. Івануса // Наука й економіка – 2008. – № 4 (12). – С. 89–93.

8. *Козьменко, С. Н.* Амортизация и оптимальные сроки службы техники [Текст] / С. Н. Козьменко, Т. А. Васильева, С. П. Ярошенко. – Сумы : Деловые перспективы, 2005. – 223 с. – ISBN 978-966-680-442-9.

9. *Кулаковська, Л. П.,* Організація і методика аудиту [Текст] : навчальний посібник / Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. – 3-є вид. – К.:Каравела, 2006. – 560 с. – ISBN 966-8019-63-4.

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