

Тарас Рубас

Слухач магістерської програми

Тернопільський національний економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

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.

До основних завдань аудиту основних засобів відносять:

- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;
- перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення; перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами [3].

Кулаковська Л.П. та Піча Ю.В. висказують думку, що предмет аудиторського дослідження охоплює всю інформацію, що стосується основних засобів, враховуючи і ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку і фінансової звітності (оперативний облік, оперативна звітність про використання основних засобів, аналіз, пояснення персоналу) [4].

До об'єктів аудиту основних засобів відносять: групи основних засобів; їх первинну і залишкову вартість; правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям основних засобів; стан оперативного, інвентарного, аналітичного і синтетичного обліку; амортизацію та індексацію основних засобів; операції з капітального ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції основних засобів; інформацію про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів [4].

Джерелами дослідження операцій з аудиту основних засобів на підприємстві є: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку необоротних активів: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1), акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № ОЗ-2), акт списання основних засобів (ф. № ОЗ-3), акт на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗ-4), акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (ф. № ОЗ-5), інвентарна картка обліку основних засобів (ф. № ОЗ-6), опис інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. № ОЗ-7), картка обліку руху основних засобів (ф. № ОЗ-8), інвентарний список основних засобів (ф. № ОЗ-9), розрахунок амортизації основних засобів (ф. № ОЗ-14, № ОЗ-15 та ОЗ-16); облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку необоротних активів; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність.

На думку О. Петрик поняття «організація аудиту» слід визначати як систему методів, способів і засобів, норм і правил, що забезпечують ефективне здійснення аудиту та подальший його розвиток як галузі наукових знань та сфери практичної діяльності [6].

Організація аудиту – це сукупність аудиторських процедур, спрямованих на дослідження адекватності, ефективності системи бухгалтерського обліку та зовнішньої і внутрішньої політики підприємства з метою прийняття виважених управлінських рішень, а з іншого, – сукупність комплексу заходів спрямованих на організоване ефективне застосування необхідних контрольних процедур з метою раціоналізації процесу господарської діяльності, оптимізації її результатів та забезпечення стратегічного планування як одного з основних завдань управління.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є інвентаризація, контрольні обміри, логічна перевірка, повторне виконання, запити.

Методика проведення аудиту основних засобів повинна відповідати певним етапам аудиторської перевірки. Аудитор при перевірці основних засобів може використовувати такі методи, як опитування, порівняння, фізична та документальна перевірка, перерахування, вибіркоче дослідження.

Документом організаційно-методологічного характеру є план аудиту основних засобів, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності та відповідальних виконавців.

На підставі загального плану аудиту аудитор розробляє та документально оформлює аудиторську програму, яка деталізує пункти плану та є детальною інструкцією для виконавців.

Перед безпосереднім проведенням аудиту основних засобів аудитору необхідно: ознайомитися з обліковою політикою підприємства у частині організації обліку основних засобів за період, що підлягає перевірці, її змінами порівняно з попереднім; уточнити дати проведення останньої інвентаризації основних засобів та її результатів; ознайомитися з матеріалами основних засобів станом на 1 січня; перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії щодо списання необоротних активів, про осіб, відповідальних за зберігання основних засобів з місцями їх експлуатації, а також з'ясування умов укладених з ними договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність; ознайомитися з договорами на оренду основних засобів, укладеними з юридичними та фізичними особами; перевіряти наявність картотеки основних засобів за місцями їх експлуатації у матеріально відповідальних осіб; вивчити інформацію (наказів, списком матеріально відповідальних осіб, що звільнилися); встановити забезпеченість бухгалтерії підприємства чинними нормативними документами, що визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками міжвідомчих форм уніфікованої документації з обліку цих активів. Дана інформація дасть змогу аудитору на початку перевірки мати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити ті аспекти, що потребують особливої уваги.

Аудитору, також враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової та податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта. Враховуючи відмінності бухгалтерського та податкового обліку аудитору треба впевнитися, що: податковий і бухгалтерський облік основних засобів на підприємстві 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 та 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.

Аудитору важливо планувати свою роботу на підприємстві, щоб аудиторська перевірка була якісною й ефективною. Планування роботи аудитора потрібно насамперед для одержання необхідної інформації про клієнта, його бізнес, систему обліку і внутрішнього контролю, оцінці ступеня ризику і, зокрема, ризику матеріальних помилок, що не може бути усунутий системою внутрішнього контролю клієнтів. Крім того, планувати роботу потрібно ще і тому, щоб визначити час і обсяг роботи, плани аудитора повинні удосконалюватися і переглядатися в разі потреби.

Аудитор, підписуючи договір на проведення аудиту та надання аудиторських послуг, скоординує свою діяльність на майбутні дії, формуючи програму проведення аудиту основних засобів, яка може включати такі реквізити: назву аудиторської фірми, що бере на себе зобов'язання у наданні якісних аудиторських послуг; найменування організації, установи, що потребує аудиторських послуг; строки проведення аудиту основних засобів; кількість годин, розрахованих на проведення аудиту.

Аудит наявності та руху основних засобів (надходження, вибуття) проводиться з метою встановлення законності, правильності та своєчасності оформлення їх у процесі господарської діяльності сільськогосподарського підприємства за напрямками.

Одиницею основних засобів є окремий інвентарний об'єкт, яким вважається закінчена будова з усіма до нього пристосуваннями згідно з технічною документацією або окремий конструктивно відокремлений предмет, який виконує самостійні функції згідно з паспортом чи іншою технічною документацією.

Для забезпечення контролю і виконання інших економічних функцій управління, кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер.

Інвентарний номер зберігається за об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформляють наявність і рух об'єкта (акт приймання-передачі основних засобів, акт про ліквідацію основних засобів тощо).

На кожний об'єкт основних засобів на підставі приймально-здавального акта заповнюється інвентарна картка типової форми в одному примірнику.

Інвентарні картки на підприємстві підлягають обов'язковій реєстрації. Сукупність карток утворює картотеку, яка з усіма інвентарними картками забезпечує аналітичний облік основних засобів.

Надходження основних засобів – перевіряється правильність відображення в обліку надходження основних засобів; правильність бухгалтерського обліку оприбуткування їх незалежно від форми власності.

Аудит надходження основних засобів проводиться з метою встановлення законності, правильності і своєчасності оформлення їх у процесі господарської діяльності ТОВ підприємства.

Під час перевірки операцій з надходження основних засобів слід визначити: доцільність їх будівництва та придбання; своєчасність і правильність документального оформлення операцій з надходження основних засобів на підприємстві; реальність та правильність оцінки основних засобів. А також аудитор ознайомлюється з попередніми інвентаризаційними матеріалами, виявляє, чи з усіма відповідальними особами укладено договори, чи всі основні засоби закріплені за ними, чи є на даному підприємстві зайві, не задіяні у виробничому процесі основні засоби, які потрібно реалізувати. Якщо в результаті вибіркової інвентаризації виявлено надлишкові основні засоби, потрібно з'ясувати право власності на них. Якщо власником є підприємство, але виявлений основний засіб не задокументовано, то потрібно правильно його оцінити за справедливою вартістю. По закінченні такої експертизи складають акт. Результати виявлених відхилень разом із рекомендаціями аудитор формує в усній формі чи надсилає листа до керівництва підприємства.

У всіх випадках надходження основних засобів на підприємство має бути складений акт приймання-передачі їх (внутрішнього переміщення): для основних засобів, що надійшли; при прийманні багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію – акт приймання-передачі багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію; при оприбуткуванні у складі основних засобів вирощеного у господарстві молодняка тварин і переведення його до основного стада (експлуатацію) – акт переведення тварин із групи в групу.

Аудитору на підприємстві необхідно перевірити чи створена комісія приймання основних засобів та оформлення її результатів, як оформлені договори купівлі-продажу основних засобів, протоколи договірних цін, правильність зазначення первинної вартості в актах приймання-передачі основних засобів. Важливою умовою збереження основних засобів є проведення їх інвентаризації, тому в процесі контролю необхідно перевірити повноту та своєчасність її проведення, і правильність відображення результатів. Це потрібно, щоб переконатися наскільки можна довіряти результатам інвентаризації та зменшити аудиторський ризик. Аудитор повинен перевірити, чи правильно виділено ПДВ при придбанні основних засобів. Аудитору, також необхідно зосередити увагу на порядок формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів. У документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість не всіх об'єкта окремо, а кількох разом. Первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання.

На основі актів приймання-передачі основних засобів встановлюється джерело їх надходження. Безоплатне отримання їх від юридичних і фізичних осіб, придбання за плату чи на бартерній основі, в результаті капітальних інвестицій, на умовах оперативної або фінансової оренди, закладання багаторічних насаджень, формування основного стада.

Перевірці на підприємстві, також належить правильність документального оформлення основних засобів, переданих в експлуатацію. Вони мають бути закріплені за бригадами, фермами, відділеннями, іншими структурними підрозділами та за матеріально відповідальними особами. Закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами має бути підтверджено їх Інвентарним списком.

Операції щодо надходження основних засобів аудитор перевіряє з огляду на дотримання правил оформлення актів введення їх в експлуатацію шляхом капітальних інвестицій або актів приймання-передачі, а також правильності відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливо уважно потрібно досліджувати операції щодо оприбуткування безоплатно придбаних основних засобів.

Аудит операцій, що відображають надходження основних засобів, потребує уваги щодо правильності формування первісної вартості об'єкта. Незалежно від того, чи були основні засоби в експлуатації, вони оприбутковуються за первісною вартістю.

Законність надходження основних засобів у результаті капітальних вкладень визначається шляхом зіставлення оприбуткованих об'єктів з переліком і з титульним списком.

За незаконними надходженнями основних засобів, незаконним переміщенням та за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного надходження основних засобів аудитор з'ясовує причини порушень і встановлює конкретно винних осіб. Міру покарання встановлює підприємство для того, щоб у подальшій діяльності не допустити порушень.

Проводячи аудит операцій з надходження основних засобів, аудитор встановлює, чи були дотримані правила оформлення актів введення їх в експлуатацію, актів капітальних вкладень та прийому-передачі основних засобів, а також правильність відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Потім перевіряють порядок відображення вказаних операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу слід приділяти перевірці операцій з оприбуткування безкоштовно придбаних основних засобів. Основні засоби, що отримані безкоштовно, підприємство приймає на збільшення додаткового капіталу. На їх вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. Аудитор повинен перевірити правильність проведеної операції на підприємстві.

Документально-аналітичній перевірці надходження основних засобів підлягають операції з проведення консервації, застави й оренди основних засобів, тобто порівнюють правильність встановлення одиниці обліку – інвентарного об'єкта, схема якого представлена на рис. 1. При цьому звертають увагу на структуру основних засобів (вони можуть складатися з кількох компонентів, бути прикріплені до землі), а також на встановлення строку корисного використання об'єкта.

Об'єктом дослідження буде перевірка правильності оцінки основних засобів залежно від способів їх надходження. Аудитору слід перевірити на підприємстві відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку щодо достовірності та повноти відображення операцій, пов'язаних із надходженням основних засобів.

Під час аудиту операцій з надходження основних засобів слід звернути увагу на правильність формування первісної вартості об'єкта, оскільки вона є базою для нарахування амортизації (зносу), що підлягає включенню до собівартості виробленої продукції, робіт, послуг.

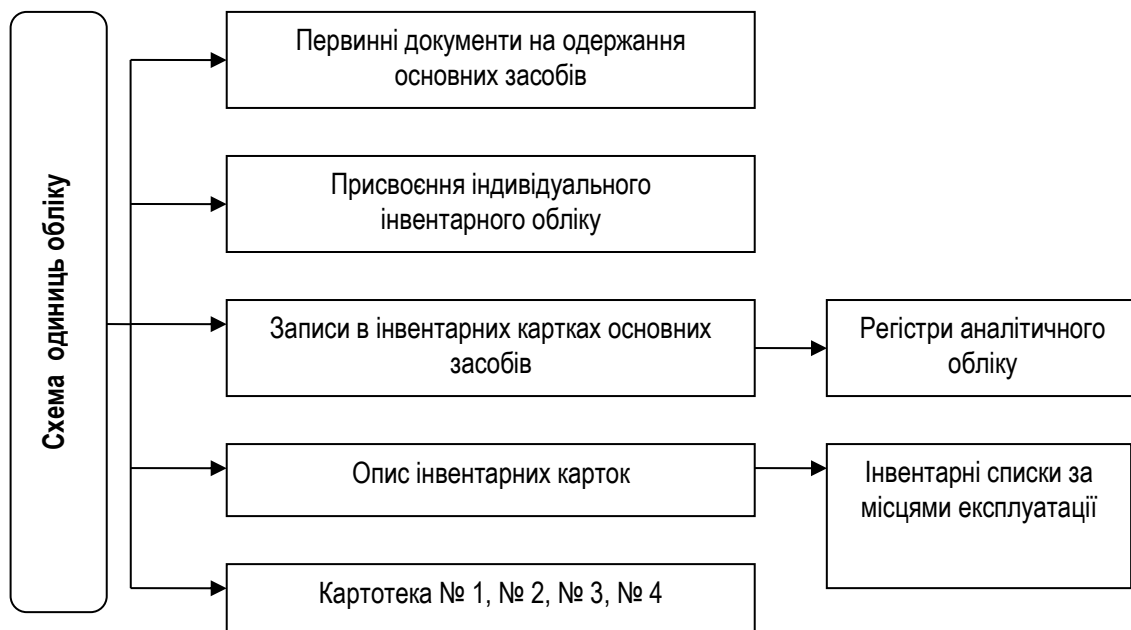


Рис. 1. Схема встановлення одиниці обліку основних засобів

Первісна вартість може змінюватись на суму витрат на транспортування і монтаж об'єктів основних засобів, а також на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, забудову, дообладнання, ремонт об'єктів основних засобів.

Практика показує, що найтипівішими помилками, які можна встановити при аудиті основних засобів є:

- неправильно оцінена балансова вартість основних засобів;
- несвоєчасне оприбуткування основних засобів, що надійшли;
- відсутність оформлених документів щодо матеріально-відповідальних осіб;
- відсутність інвентарних номерів на основних засобах;

– помилки у нарахуванні амортизації основних засобів (неправильно застосовані ставки амортизувань, нарахування амортизації на основні засоби, які знаходяться на капітальному ремонті та інше).

Отже, перевірку достовірності, своєчасності та повноти облікової інформації, а також її відповідності вимогам чинного законодавства забезпечує служба незалежного контролю – аудит. Аудиторська перевірка основних засобів дає можливість об'єктивно оцінити їх стан, наявність та ефективність використання. А також встановлює правильність документального оформлення операцій стосовно надходження, переміщення, використання, ліквідації та списання основних засобів.

Список використаних джерел

1. Белова І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст]. Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. Хмельницький: ХНУ, 2015, № 2, Т. 1 (222). С. 84-90.

2. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ Ф.Ф.Бутинець. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672 с.

4. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. К. : Каравела, 2004. 568 с.

5. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій [Текст] : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.

6. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти. Автореферат на здобуття ступеня доктора економічних наук, К.: 2004. С. 11.

7. Спільник І. В., Ярошук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: зб. наук. праць, 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.

8. Спільник І., Палюх М. Суб'єктивний фактор і ризики в аналітичній діяльності бухгалтера. Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 162 с. С. 127-129.