

УДК 657.633.2

## ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ, ЯКІ ПРОДОВЖУЮТЬ СТРОКИ ОРЕНДИ ДЕРЖАВНОГО МАЙНА (ЦІЛІСНИХ МАЙНОВИХ КОМПЛЕКСІВ)

Назарова Г.Б., к.е.н.

*Кіровоградський національний технічний університет*

У статті узагальнено основні принципи організації та методики аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна (цілісних майнових комплексів). Розкрито мету аудиторської перевірки, яка полягає у підтвердженні правильності складення передавального балансу на дату оцінки за результатами переоцінки необоротних активів підприємства, а також підтвердження джерел придбання орендарем за час оренди необоротних активів, що належать державі. Визначено основні чотири етапи аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна. Розроблено приклади робочих документів аудитора, які доцільно застосовувати під час проведення аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна.

**Ключеві слова:** аудит, державне майно, оренда, строки оренди, цілісний майновий комплекс

The basic principles of organizing and methodic of audit of enterprises which extend term of lease of state property (integral property complexes) are summarized in the article. The purpose of audit work is revealed, which is to confirm the correctness of drawing up the transferrable balance on the valuation date as a result of revaluation of fixed assets, and proof of sources for tenant to purchase during the time of lease of fixed assets owned by the state. The main four stages of audit of enterprises which extend term of lease of state property have been defined. Examples of audit working papers that should be used during the audit of enterprises which extend term of lease of state property have been developed.

**Key words:** audit, state property, lease, terms of lease, integral property complex

**Актуальність проблеми.** Незважаючи на те, що відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII [2] у переліку проведення обов'язкового аудиту виключено проведення аудиту державних підприємств при здачі або продовженні строку оренди цілісних майнових комплексів, Фонд державного майна

України наполягає на його обов'язковому проведенні.

До переліку документів, необхідних для проведення оцінки цілісного майнового комплексу, Фонд державного майна України аудиторський висновок у разі проведення аудиторської перевірки. Відповідно до ст. 14 Постанови КМУ «Про затвердження Методики оцінки майна» від 10 грудня 2003 р. № 1891 [7] аудиторська перевірка під час проведення оцінки цілісних майнових комплексів підприємств, що приватизуються, проводиться за кошти таких підприємств. Метою аудиторської перевірки є підтвердження правильності ведення бухгалтерського обліку підприємства на дату оцінки, складення передавального балансу на дату оцінки за результатами переоцінки необоротних активів підприємства; а для підприємств, які орендують державне майно, - також підтвердження джерел придбання орендарем за час оренди необоротних активів, що належать державі.

Треба зазначити, що Фондом державного майна України не затверджені основні положення щодо підготовки аудиторських висновків та вимог до аудиторського висновку при розкритті інформації Балансу підприємств, які орендують державне майно. В свою чергу, це призводить до суперечить з представниками Фонду державного майна, які наполягають, наприклад, на розкритті повної інформації щодо наявності необоротних активів, джерел придбання орендарем за час оренди необоротних активів, правильності відображення переоцінки майна тощо. Але незважаючи на всі ці вимоги, аудит повинен бути здійснено відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, які прийняті в якості Національних, Кодексу професійної етики аудиторів України [8]. Аудитор повинен сформулювати думку та надати звіт щодо фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту 700 і 705.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Великий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань аудиту орендних операцій зробили вітчизняні вчені Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, В.В. Сопко та ін., проте, деякі питання все ще залишаються відкритими. Це стосується визначення основних етапів аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна та розробки робочих документів аудитора, основних положень щодо підготовки аудиторських звітів.

**Метою роботи** є визначення основних принципів організації та методики аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна (цілісних майнових комплексів).

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Управлінський персонал підприємств, які орендують державне майно, несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку фінансової звітності, і за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів проведеного аудиту. Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансової звітності.

Враховуючи вимоги представників Фонду державного майна України аудиторську перевірку підприємств, які продовжують строки оренди державного майна, можна поділити на наступні етапи: 1) аудит порядку організації обліку майна орендованого цілісного майнового комплексу; 2) аудит порядку застосування методів нарахування амортизаційних відрахувань; 3) аудит порядку збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів (орендованого цілісного майнового комплексу); 4) аудит порядку відображення в обліку суми дооцінки майна орендованого цілісного майнового комплексу.

Виділення таких етапів аудиторської перевірки зумовлено вимогами МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних активів при аудиті фінансової звітності», згідно з яким плануючи і виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиту, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єктів господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звітності (п. 2), а також специфікою обліку операцій з орендованими необоротними активами, що в кінцевому підсумку впливає на вартість, за якою необоротні активи відображаються в балансі. Врахування такої специфіки є важливим і при виконанні аудиторських завдань спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких є, зокрема, можуть бути конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому

висновки щодо компонентів фінансових звітів); виконання контрактних угод, коли аспекти такого виконання в цілому стосуються питань бухгалтерського обліку та фінансових питань (п. 1 МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення »).

На першому етапі аудиту, аудитор повинен отримати й перевірити стан обліку орендованих об'єктів основних засобів (державного майна). Треба зазначити, що обов'язкового проводиться інвентаризація майна орендованого цілісного майнового комплексу, що перебуває в оренді згідно договорів оренди. Результати інвентаризації майна орендованого цілісного майнового комплексу оформлюються інвентаризаційними описами за місцями їх знаходження орендованих об'єктів основних засобів. Аудитор повинен підтвердити правильність ведення обліку об'єктів основних засобів (орендованого цілісного майнового комплексу) на рахунках бухгалтерського обліку підприємства. Аудитор порівнює дані інвентаризаційних описів з даними аналітичного обліку об'єктів основних засобів (майна орендованого цілісного майнового комплексу). Аудитор підтверджує, що дані інвентаризаційних описів відповідають даним аналітичного обліку підприємства.

На другому етапі перевірки аудитор отримує й перевіряє порядок застосування методів нарахування амортизаційних відрахувань орендованих об'єктів основних засобів (орендованого цілісного майнового комплексу). Аудитор підтверджує правильність введення обліку сум нарахованої амортизації за об'єктами основних засобів (орендованого цілісного майнового комплексу) на рахунках бухгалтерського обліку підприємства. Аудитор узагальнює порядок застосування методів амортизації за даними аналітичного обліку об'єктів основних засобів (майна орендованого цілісного майнового комплексу). Аудитор повинен визначити методи амортизації за кожною групою об'єктів основних засобів (майна орендованого цілісного майнового комплексу) за групами відповідно до вимог наказу про облікову політику підприємства та строки корисного використання у роках, що встановлюються наказом по підприємству [4, 6]. Аудиторська практика свідчить про те, що на підприємствах, які продовжують строки оренди державного майна, значно завищуються строки корисного використання об'єктів основних



засобів. На таких підприємствах рахуються об'єкти морально застарілі виходячи з дати введення їх в експлуатацію, які потребують додаткової оціночної експертизи з метою їх списання (консервації або ліквідації).

На третьому етапі аудиту аудитор отримує та перевіряє напрямки збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів (оренованого цілісного майнового комплексу). У даному випадку аудитору обов'язково необхідно порівняти результати проведених інвентаризацій майна орендованого цілісного майнового комплексу на дату попередньої передачі в оренду державного майна та на дату продовження дії оренди державного майна з метою встановлення показника збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. Даний етап перевірки ускладнюється тим, що часова різниця між двома проведеними інвентаризаціями, як правило, дорівнюється 10 рокам. Порівняння даних інвентаризаційних описів станом на дату попередньої оренди державного майна та на дату продовження терміну дії договору оренди з метою встановлення показника збільшення первісної вартості необхідно оформити робочим документом аудитора, що представлено у таблиці 1.

**Таблиця 1.** Робочий документ аудитора «Результати співставлення даних за інвентаризаційними описами станом на дату попередньої оренди державного майна та на дату продовження дії оренди державного майна»

| Найменування об'єктів основних засобів | Інвентарний номер | Дата введення в експлуатацію | Кількість | Первісна вартість станом на дату попередньої оренди | Збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів | Первісна вартість станом на дату продовження строку дії оренди |
|--|-------------------|------------------------------|-----------|---|---|--|
| Будівлі та споруди                     |                   |                              |           |   |   |  |
| Афальтопокриття внутрішнє              | 218               | 01.01.1966                   | 1         | 12700   | 21624,17  | 34324,17   |
| Транспортні засоби                     |                   |                              |           |   |   |  |
| Автокран ЗІЛ 133 004-05 МН             | 636               | 01.01.1998                   | 1         | 9167  | 8182,62   | 17349,62   |
| РАЗОМ                                  |                   |                              |           | -   | -   | -  |

Аудитор повинен підтвердити, що збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів і встановити напрямки їх збільшення, а саме: перший напрямок – придбання нових об'єктів основних засобів; другий напрямок – збільшення вартості за рахунок поліпшення об'єктів основних засобів підрядним та господарським способами.

Аудитор підтверджує, що за даними аналітичного обліку підприємство станом на дату продовження строку дії оренди державного майна збільшило первісну вартість об'єктів основних засобів (орендованого цілісного майнового комплексу) за рахунок придбання нових об'єктів та за рахунок поліпшення об'єктів господарським і підрядним способами.

На даному етапі перевірки аудиторі необхідно підтвердити станом на дату продовження строку дії оренди державного майна невикористану суму амортизаційних відрахувань. Розрахунок суми невикористаної суми амортизаційних відрахувань розраховується за даними бухгалтерського обліку наступним чином: амортизаційні відрахування станом на дату продовження строку дії оренди державного майна зменшені на суму амортизаційних відрахувань на дату передачі цілісного майнового комплексу в оренду підприємству і вартість збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок придбання нових об'єктів основних засобів та збільшення вартості за рахунок поліпшення об'єктів основних засобів. Результати такої перевірки необхідно оформити у вигляді робочого документа аудитора, що представлено у таблиці 2.

**Таблиця 2.** Робочий документ аудитора «Розрахунок суми невикористаної суми амортизаційних відрахувань станом на дату продовження строку дії договору оренди державного майна»

| Найменування об'єктів основних засобів | Інвентарний номер | Нарахована сума амортизаційних відрахувань станом на дату попередньої оренди | Збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів | Нарахована сума амортизаційних відрахувань станом на дату продовження строку дії оренди | Невикористана сума амортизаційних відрахувань станом на дату продовження строку дії оренди |
|--|-------------------|--|---|---|--|
| Будівлі та споруди                     |                   |  |   |   |  |
| Асфальто-покриття вул..                | 845               | 5685,47  | 0   | 12859,65  | 7174,18  |
| Транспортні засоби                     |                   |  |   |   |  |
| Автокран ЗІЛ 133 004-05 МН             | 636               | 5481,19  | 8182,62   | 16286,64  | 2622,83  |
| РАЗОМ                                  |                   | -  | -   | -   | -  |

На четвертому етапі аудиту аудитор отримує й перевіряє стан обліку орендованих об'єктів основних засобів (державного майна) після проведення оцінки орендованого цілісного майнового комплексу. Треба зазначити, що станом на продовження строку дії оренди державного

майна обов'язково проводиться оцінка орендованого цілісного майнового комплексу. При оцінці у відповідності з загальноприйнятими нормами використовується порівняльний, доходний та витратний підходи. Мета оцінки – визначення ринкової вартості об'єкта з метою відображення результатів роботи в бухгалтерському обліку. За результатами проведеної оцінки встановлюється ринкова вартість необоротних активів (будівлі, споруди, мережі, обладнання та транспортні засоби) підприємства за всіма групами.

Аудитор повинен підтвердити правильність відображення в обліку суми дооцінки об'єктів основних засобів (оренованого цілісного майнового комплексу) підприємства.

Аудитор підтверджує, підприємство для проведення в обліку суми переоцінки майна орендованого цілісного майнового комплексу правильно розраховувало індекси переоцінки за кожним об'єктом основних засобів [5]. Результати перевірки правильності розрахунку індексів переоцінки об'єктів основних засобів необхідно оформити робочим документом аудитора, що представлено у таблиці 3.

Після отримання й перевірки порядок розрахунку індексів переоцінки орендованих об'єктів основних засобів (оренованого цілісного майнового комплексу) аудитор підтверджує, що на підприємстві після розрахунку індексів переоцінки правильно визначена переоцінена первісна вартість та сума зносу шляхом множення індексів переоцінки на первісну вартість та суму зносу.

**Таблиця 3.** Робочий документ аудитора «Результати перевірки розрахунку правильності індексів переоцінки основних засобів підприємства»

| №                  | Найменування об'єктів основних засобів | Інвентарний номер | Дата введення в експлуатацію | Кількість | Залишкова вартість станом на дату продовження строку дії оренди | Ринкова вартість станом на дату продовження строку дії оренди | Індекс переоцінки |
|--------------------|--|-------------------|------------------------------|-----------|---|---|-------------------|
| Будівлі та споруди |  |                   |                              |           |   |   |                   |
| 1                  | Ангар                                  | 856               | 01.12.1994                   | 1         | 11784,69  | 118300  | 10,03845          |
| Транспортні засоби |  |                   |                              |           |   |   |                   |
| 1                  | Автокран ЗІЛ 133 004-05 МН             | 636               | 01.01.1998                   | 1         | 1062,98   | 78648,13  | 73,98834          |
|                    | РАЗОМ                                  |                   |                              |           | -   | -   |                   |

Аудитор отримує та перевіряє порядок відображення в бухгалтерському обліку переоцінки основних засобів на підприємстві. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів повинні бути занесені до реєстрів їх аналітичного обліку підприємства.

На мою думку, такої порядок відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів (оренованого цілісного майнового комплексу) має недоліки у частині визначення первісної вартості і суми нарахованого зносу за такими об'єктами, сума яких відображається у балансі підприємства. При відображенні в бухгалтерському обліку сум дооцінки застосовується індекс переоцінки, на якій збільшується одночасно первісна вартість і суму нарахованого зносу. Після відображення за таким порядком в бухгалтерському обліку суми дооцінки об'єктів основних засобів (оренованого цілісного майнового комплексу), які мають залишкову вартість. Первісна вартість таких об'єктів основних засобів збільшується на таку значну суму, яка взагалі не відповідає ринкової вартості об'єктів, і, тим самим, викривлює показники балансу підприємства у частині їх вартості.

При відображенні в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів, за якими рахується нульова залишкова вартість, збільшується тільки первісна вартість до ринкової вартості об'єктів основних засобів. На мій погляд, необхідно змінити порядок відображення в бухгалтерському обліку сум дооцінки об'єктів основних засобів, і відображати тільки збільшення первісної вартості на суму ринкової вартості такого об'єкта. При застосуванні даного порядку відображення сум дооцінки об'єктів основних засобів (цілісного майнового комплексу) первісна вартість збільшиться на суму ринкової вартості, яка буде відображати у балансі підприємства.

**Висновки.** Враховуючи специфічні завдання при проведенні аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна (цілісних майнових комплексів) вважаю, що Фонд державного майна України повинен затвердити вимоги щодо аудиторського висновку, в яких чітко зазначити перелік інформації, яку необхідно розкрити в аудиторському звіті. Особливо це стосується наявності об'єктів основних засобів, визначенню їх первісної, залишкової і вартості, підтвердженню розрахунку суми невикористаної суми амортизаційних відрахувань, яка розраховується



як амортизаційні відрахування станом на дату продовження строку дії оренди державного майна зменшені на суму амортизаційних відрахувань на дату передачі цілісного майнового комплексу в оренду підприємству і вартість збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок придбання нових об'єктів основних засобів та збільшення вартості за рахунок поліпшення об'єктів основних засобів.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямку є розробка конкретних пропозиції стосовно методичного забезпечення аудиту в Україні, який розкривається у розробці методики аудиту підприємств, які продовжують строки дії оренди державного майна (цілісних майнових комплексів), робочих документів аудитора, основних положень щодо підготовки аудиторських звітів.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аудит : підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін. ; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2009. – 495 с.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3126-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10 квітня 1992 р. № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»» від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2775-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики оцінки майна» від 10 грудня 2003 р. № 1891 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина I / пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Бендер С.Г. – К.: видавництво «Фенікс», 2010. – 841 с.