

УДК 657.6:005.922:35.073.52

Гончарова В.Г.*кандидат наук з державного управління,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Запорізького національного університету***Грінченко А.Ю.***студентка
Запорізького національного університету*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

В статті розглянуто сутність оцінки основних засобів. Розглянуто класифікацію основних засобів. Наведені цілі, методи, джерела інформації аудиту оцінки основних засобів. Розкриті питання проведення аудиту оцінки основних засобів. Виділено основні напрями та етапи проведення аудиту оцінки основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, аудит, фінансова звітність, вартісна оцінка, основні засоби в балансі.

Гончарова В.Г., Грінченко А.Ю. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье рассмотрена сущность оценки основных средств. Рассмотрена классификация основных средств. Приведены цели, методы, источники информации аудита оценки основных средств. Раскрыты вопросы проведения аудита оценки основных средств. Выделены основные направления и этапы проведения аудита оценки основных средств.

Ключевые слова: основные средства, аудит, финансовая отчетность, стоимостная оценка, основные средства в балансе.

Goncharova V.G., Grinchenko A.Y. FEATURES OF AUDIT OF ASSESSMENT OF FIXED ASSETS

In the article the essence of valuation of fixed assets. The classification of fixed assets. The purposes, methods, sources of information assessment audit fixed assets. Disclosed to the audit issues valuation of fixed assets. Main directions and stages of the assessment audit fixed assets.

Keywords: fixed assets, audit, financial reporting, valuation, fixed assets in the balance sheet.

Постановка проблеми. З основними засобами, як об'єктом обліку, пов'язані багато проблем сучасної економіки: недостатня конкурентоспроможність продукції у зв'язку з надмірним фізичним і моральним зносом обладнання, недостатньо реальна оцінка активів, завищена податкове навантаження при надмірному майні. Посилюється вплив обліку основних засобів на фінансовий стан суб'єктів господарювання, так і на якість представленої ними звітності. Можна стверджувати, що основні засоби в цих умовах стають для багатьох організацій вельми істотним об'єктом аудиту.

Якість фінансової звітності є основним критерієм, на яке орієнтуються інвестори і кредитори, вибираючи об'єкти для вкладення коштів. Однією з ланок системи управління підприємством стає аудит. Наявність служби аудиту є позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів і підвищує інвестиційну привабливість організації. Впровадження на підприємстві служби аудиту в сучасних умовах дозволяє мінімізувати ризик банкрутства і підвищити ефективність обліку, контролю, аналізу та політики управління основними засобами в цілях стабілізації, збереження і підвищення ефективності роботи підприємства. Саме тому діяльність аудиторів повинна бути спрямована на пошук нових методів підвищення ефективності управління основними засобами на підприємствах.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Загальні питання аудиту операцій з основними засобами досить ґрунтовно висвітлені у працях вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Однак серед науковців існують різні підходи до організації і методики проведення аудиту основних засобів.

Т. А. Фролова досліджує питання, пов'язані з аудитом операцій з обліку основних засобів, їх наявності та правильності оцінки, але не приділяє значну увагу особливостей використання аудиторських процедур і робочих документів, які доцільно застосовувати в ході проведення перевірки [1, с. 122-130].

Ю. І. Сигидова розкриває типову методіку перевірки операцій з основними засобами з точки зору діяльності аудиту. Але, дана методика не враховує те, що аудит спрямований на розробку рекомендацій по підвищенню ефективності використання та управління основними засобами [2, с 82].

В. В. Галасюк розробив методичні рекомендації, які містять основні вимоги до оцінки майна та майнових прав (далі об'єкти) в умовах вимушеної реалізації та скороченого періоду експозиції. Він наголосив на тому, що оцінювач повинен належним чином проаналізувати відповідні економічні умови і визначити вид вартості об'єктів, який найбільше відповідає конкретним економічним умовам [8].

Всі дослідження зазначених авторів є надзвичайно актуальними і доповнюють один одного, але відсутність комплексного підходу щодо організації і методики проведення аудиту операцій з основними засобами та ефективності їх використання вимагає подальшого вивчення і обґрунтування зазначених питань.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає в аналізі особливостей аудиту оцінки основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує, щоб використовувати у виробництві або при наданні послуг, здавати в оренду особам або здійснювати адміністративні та соціально-культурні функції, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік) [6].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності.

Відповідно, до Податкового кодексу України основні засоби – матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 1 календарний рік з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 6000,00 гривень.

Вартість основних засобів поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та відноситься на витрати за допомогою амортизаційних відрахувань [3].

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) [7].

Розглянемо класифікацію основних засобів на рис. 1.

Власні засоби та орендовані за договором фінансового лізингу відображаються в балансі і звітності даного підприємства, орендовані за операційною орендою – в них не показуються.

Метою аудиту оцінки основних засобів є підтвердження достовірності даних про вартість основних засобів, відображених у фінансовій звітності. У фінансовій звітності вартісна оцінка основних засобів характеризується кількома показниками (табл. 1).

Створені (побудовані) або придбані основні засоби у балансі відображаються за їх первісною вартістю, яка складається з таких елементів:

- сум сплачених коштів підрядним організаціям за виконання будівельно-монтажних робіт та поставальникам за придбані об'єкти;
- реєстраційних зборів, державного мита і подібних платежів, які засвідчують право власності на об'єкт;
- сум ввізного мита;
- витрат зі страхування ризику доставки об'єктів;
- сум податків у зв'язку з придбанням об'єктів;
- витрат на установку, монтаж, налагодження об'єктів;
- інших витрат, які пов'язані з доведенням об'єкта до стану, в якому його можна експлуатувати; [6]

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів визначається на рівні їх справедливої

вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених П(С)БО 7.

Таблиця 1

Показники вартісної оцінки основних засобів

Показник	Вартість	Рахунок бухгалтерського обліку
Основні засоби	Залишкова вартість	Різниця між залишками за рахунком 10 «Основні засоби» та субрахунком 131 «Знос основних засобів»
Основні засоби	Первісна вартість	10 «Основні засоби»
Основні засоби	Знос	13 «Знос основних засобів»
Незавершене будівництво	Первісна вартість	15 «Капітальні інвестиції»
Інвестиційна нерухомість	Справедлива вартість або	100 «Інвестиційна нерухомість»
	Первісна вартість	10 «Основні засоби»
	Залишкова вартість	Різниця між залишками за рахунком 10 «Основні засоби» та субрахунком 131 «Знос основних засобів»
	Знос	13 «Знос основних засобів»

* джерело [6]

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом П(С)БО 7.

Залишкова вартість основних засобів – це різниця між первісною вартістю об'єктів і нарахованим зносом, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Знос визначається бухгалтером виходячи зі строку і норм амортизації.

Відновна вартість – вартість основних засобів в сучасних умовах, при сучасних цінах і техніці, це вартість, за якою оцінюються основні засоби після проведення переоцінки. Для цілей бухгалтерського обліку оцінку повинен здійснювати оцінювач, який діє на підставі Закону України № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінювальну діяльність». Висока вартість таких послуг заважає регулярному використанню досвіду професійних оцінювачів.

Ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вираховання всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Прямих приписів, як установлювати ліквідаційну вартість, нормативні документи не містять. А тому підприємство на власний розсуд установлює суму, котру воно очікує, на його думку, отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після спливу строку їх корисного використання (експлуатації). В сучасних умовах інфляційних процесів оцінення ліквідаційної вартості є проблематичним.

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприєм-

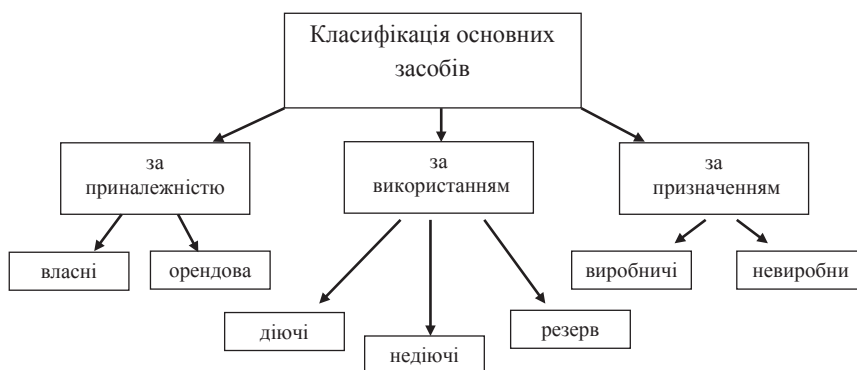


Рис. 1. Класифікація основних засобів [6]

ство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості та інших об'єктів основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості.

При проведенні оцінки основних засобів необхідно керуватися П(С)БО 7 «Основні засоби», у якому визначено методи проведення переоцінки. Якщо сума зносу досить велика і залишкова вартість незначна відповідно до первісної, то слід відображати переоцінку аналогічно дооцінці об'єктів з нулевою вартістю, а саме дооцінювати первісну вартість до справедливої вартості, а не використовувати індексний метод. Інакше це спотворить вартість основних засобів.

Після того, як оцінювач оцінив об'єкти основних засобів, при проведенні аудиторської перевірки необхідно звертати увагу на правильність відображення в бухгалтерському обліку переоцінки основних засобів. Якщо сума зносу не велика, необхідно проводити переоцінку індексним методом. Якщо сума зносу досить велика, а залишкова вартість наближається до «0» рекомендується справедливую вартість додати до первісної вартості.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості. Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю вимагає щорічного визначення справедливої вартості.

Аудит оцінки основних засобів спрямований на вирішення завдань, пов'язаних з правильністю відображення в обліку; формуванням їх первісної вартості; доцільністю застосування методів амортизації; проведенням переоцінки; контролем за дотриманням встановлених організацією норм нарахування амортизації; перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів; розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності управління основними засобами та інш.

Для сприяння досягнення поставленої мети зовнішнього аудиту оцінки основних засобів визначено завдання, якими є:

- 1) перевірка документального забезпечення операцій з основними засобами;
- 2) підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку придбання, списання, продажу, переоцінки основних засобів;

3) зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів;

4) зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності;

5) виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів;

6) впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки, в яких відображені всі дії, пов'язані з оцінкою та переоцінкою основних засобів;

7) встановити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами.

Таким чином, отримана інформація на початку перевірки дасть змогу аудитору отримати загальне уявлення про організацію оцінки та обліку основних засобів на даному підприємстві і допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти увагу [6].

Інформаційною базою аудиту оцінки основних засобів виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності, а саме:

1. Наказ про облікову політику організації регламентує: методи нарахування амортизації, визнання первісної вартості основних засобів, строки корисного використання основних засобів; методи оцінки основних засобів; особливості документального оформлення операцій з обліку основних засобів та інш.;

2. Документи бухгалтерського обліку:

2.1. Первинні документи з обліку основних засобів (ОЗ) в процесі їх вивчення дозволяють аудитору отримати інформацію про наявність і рух основних засобів організації, до таких документів відносяться: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості дооцінки балансової вартості основних засобів [4, с. 388].

2.2. Облікові регістри дозволяють аудитору отримати узагальнену інформацію по обліку основних засобів, в частині руху і характеру операцій по рахунках синтетичного обліку і окремо по рахунку 10 «Основні засоби».

2.3. Форми фінансової і статистичної звітності: баланс; звіт про фінансові результати; примітки до фінансової звітності. Дані форми звітності необхідні аудитору для отримання аудиторських доказів та проведення аналітичних процедур в частині визначення наявності, складання, руху і структури основних засобів

Таким чином, для того, щоб ефективно провести перевірку та сформулювати рекомендації, аудитору необхідно мати весь можливий перелік інформації про основні засоби. При цьому, чим більше буде обсяг цієї інформації і особливо висновків або довідок різних відділів, тим більше обґрунтованим, виваженим і доцільним буде аудиторський висновок.

Проведення аудиту основних засобів слід здійснювати за такими етапами:

- I. На першому етапі аудитор ознайомлюється з:
 - нормативно-правовими аспектами проведення операцій з основними засобами на підприємстві;
 - рішеннями власника на проведення операцій з основними засобами;
 - організацією бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

II. На другому етапі здійснюється аудит наявності основних засобів, який може бути проведений двома способами:

- через інвентаризацію (у разі невеликої кількості засобів) за умови визначення в договорі на про-

ведення аудиту права присутності аудитора при проведенні інвентаризації;

– документальною перевіркою. Другий спосіб полягає в тому, що об'єкт основних засобів вважають наявним, якщо існує документ, який підтверджує його придбання, отримання на безоплатній основі, створення тощо, акт приймання-передачі (форма № 03-1), в реєстрах обліку зроблено відповідний запис. У разі відсутності згаданих документів або записів актів не вважається наявним, тому він не може бути включеним до балансу.

III. На третьому етапі роблять аудит господарських операцій з основними засобами.

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.

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 із основними засобами; акти, довідки; інвентаризаційні описи; реєстри бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність [3, с. 108].

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 впливають з матеріалів перевірки. Робочі документи повинні бути повними і детальними, щоб досвідчений аудитор, ознайомившись з ними, міг отримати загальне уявлення про аудит.

На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів [5].

Також на даному етапі складається документ – лист управлінському персоналу. 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 керівником аудиторської групи, які проводили перевірку. Один із екземплярів передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних питань, а інший використовується для написання звіту, який потім передається в архів.

Висновки з проведеного дослідження. Основні засоби в бухгалтерському обліку будь-якої організації займають вагомий частину організації незалежно від організаційно-правової форми. На створення, утримання, ремонт, заміну основних засобів витрачаються великі кошти, у зв'язку з цим зростає собівартість виробленої продукції, наданих робіт, послуг. Вартість основних засобів часто становить істотну частину загальної вартості майна організації, а зважаючи довгострокового їх використання в діяльності організації основні засоби протягом тривалого періоду часу впливають на фінансові результати діяльності. Таким чином, основні засоби будь-якого підприємства є його матеріально-технічною базою, яку потрібно весь час поповнювати та підтримувати.

Аудит основних засобів – це важливий процес, тому що в системі управління ними, а саме їх наявність, структура та ефективність використання, мають значний вплив на діяльність підприємства. Основною метою аудиту оцінки основних засобів є підтвердження достовірності даних про вартість основних засобів. Аудит основних засобів повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, а також розробку рекомендацій по оптимізації роботи облікового апарату, спрямованих на підвищення ефективності управління основними засобами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Васильчук, О. И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / О. И. Васильчук, Д. Л. Савенков; Под ред. Л. И. Ерохина. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 496 с.
2. Алексеева, Г. И. Бухгалтерский учет: Учебник / С. Р. Богомолец, Г. И. Алексеева, Т. П. Алавердова; Под ред. С. Р. Богомолец. – М.: МФПУ Синергия, 2013. – 720 с.
3. Бразілій Н. М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його удосконалення. / Н. М. Бразілій, М. М. Тимошенко / Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. – 2011. – № 24. – С. 104-109.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студ. вузів спец. «Облік і аудит»// Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: «Рута», 2005. – 512 с.
5. Шпак Л. О. Аналіз ефективності використання основних засобів / Л. О. Шпак – [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=71213>.
6. Левіна Ст. Ст., Сметанко А. В. Методичні основи проведення аудиту основних засобів // Молодий вчений. – 2016. – № 12. – С. 1336-1339.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/7.htm>
8. Галасюк В.В., Галасюк В.В. Незалежна експертна оцінка як засіб забезпечення необхідного рівня ліквідності об'єктів застави (практичні аспекти)// Вісник НБУ.-1998.-N7.-С.51-54.