

МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ВИКОРИСТАННЯ ТА УТРИМАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті розглянуто методичні питання аудиту операцій з використання та утримання основних засобів.

Ключові слова: аудит, основні засоби, завдання аудиту, методи аудиту.

Аудиторська діяльність в Україні та її форми, передбачені у Законі України «Про аудиторську діяльність», набувають усе більшого розмаху та публічності. Це обумовлено насамперед тривалістю процесу становлення ринкової економіки України, набуттям нею членства у СОТ, її євроінтеграційними спрямуваннями, адаптацією вітчизняного бухгалтерського законодавства до МСБО/МСФЗ та відновленням довіри суспільства до професії бухгалтера і аудитора.

Необхідність розвитку аудиту вітчизняного машинобудування спричинена не тільки дією вищевказаних загальних факторів, а й певних умов, пов'язаних з його функціонуванням. По-перше, більшість підприємств машинобудівної галузі є акціонерними товариствами, що підлягають щорічному обов'язковому фінансовому аудиту (стаття 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [1]; стаття 24 Закону України «Про цінні папери і фондовий ринок» [2]). По-друге, існує низка специфічних проблем, що склалися у галузі. Однією із них є моральна застарілість та високий рівень зношеності активної частини основних засобів галузі, а шляхом її усунення невідкладної реалізації – прискорення відновлення основних засобів, особливо активної їх частини, шляхом збільшення інвестицій, рівня вкладень у технологічні інновації, формування належних механізмів середньотривалого кредитування, фінансового, державного лізингу тощо. Як зазначають науковці і практики, потенційні інвестори і кредитори, обираючи об'єкти для вкладення коштів, орієнтуються на критерії якості й прозорості принципів діяльності підприємства, які знаходять своє відображення у фінансовій звітності [3, с.19-20; 4, с.26-28]. Вони прагнуть мінімізувати інформаційний ризик щодо об'єкта інвестування чи кредитування.

Методологія вітчизняного зовнішнього аудиту визначена Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА), прийнятих у якості національних рішень АПУ від 18 квітня 2003 року та обов'язкових до застосування на практиці.

У навчальній та науковій літературі [3, с. 236-241; 4, с. 402-409) аудит операцій з використання і утримання основних засобів розглядається у складі аудиту основних засобів та в основному окремими питаннями програми аудиту (перевірка достовірності нарахування амортизаційних відрахувань, перевірка орендованих чи переданих у оренду основних засобів, перевірка витрат

на ремонті). Організаційні та методичні аспекти аудиту цих питань розкриваються загалом, без урахування особливостей певної галузі та не так глибоко, як цього потребують МСА.

Натомість через особливу роль операцій з використання та утримання основних засобів як одного із факторів безперервної діяльності підприємств с/г машинобудування, а також через те, що вони суттєво впливають на достовірність багатьох показників фінансової звітності, вважаємо, що аудит цієї ділянки обліку має велике значення, а тому має бути одним із основних блоків загальної стратегії і плану аудиту основних засобів для таких підприємств. У межах цього блоку слід виокремити питання, які дозволять встановити достовірність облікової і звітної інформації про операції, типові для досліджуваних підприємств:

- аудит операцій з поліпшення основних засобів;
- аудит операцій з підтримання основних засобів у робочому стані;
- аудит операцій з нарахування амортизації основних засобів;
- аудит операцій з консервації основних засобів;
- аудит операцій з утримання основних засобів.

Звичайно, що аудит операцій з використання та утримання основних засобів логічно здійснювати після виконання двох інших блоків аудиту основних засобів – аудиту операцій з надходження і введення в експлуатацію основних засобів та аудиту переоцінки і зменшення (відновлення) корисності основних засобів, результати яких забезпечать певне зниження ентропії² інформації щодо повноти оприбуткування, права власності, фактичного стану, правильності визнання, класифікації й оцінки основних засобів, на якій будуть ґрунтуватися подальші висновки аудитора.

Розкриття методичних аспектів аудиту операцій з використання та утримання основних засобів необхідно почати з окреслення його мети, завдань, предметної області й об'єктів.

Отже, мета аудиту операцій з використання і утримання основних засобів на підприємствах с/г машинобудування має бути комплексною і полягати у: (1) формулюванні обґрунтованої думки щодо достовірності в усіх суттєвих аспектах фінансової інформації про операції з використання і утримання основних засобів, яка сприятиме зменшенню інформаційного ризику її користувачів та підвищенню ступеня довіри до цієї інформації; (2) здійсненні загальної оцінки обраного керівництвом підприємства

порядку формування фінансової інформації про операції з використання і утримання основних засобів, зокрема ефективності організації і функціонування внутрішнього контролю за ними та застосованих облікових оцінок.

З огляду на окреслену мету та форми визначених тверджень для розгляду потенційних викривлень, основними завданнями аудиту операцій з використання і утримання основних засобів на підприємствах с/г машинобудування слід вважати наступні:

- інтерпретацію та оцінку положень внутрішніх регламентів щодо порядку формування фінансової інформації про операції з використання і утримання основних засобів відповідно до чинного законодавства й визначеної політики підприємства щодо використання, утримання, оновлення основних засобів, з особливою увагою до застосованих облікових оцінок;
- перевірку усіх компонентів СВК у частині внутрішнього контролю за операціями з використання і утримання основних засобів та оцінку їх достатності і ефективності функціонування для попередження і виявлення викривлень на рівні тверджень щодо відповідної фінансової інформації;
- перевірку й оцінку тотожності даних аналітичного і синтетичного обліків операцій з використання і утримання основних засобів та їх тотожності з даними Головної книги і показниками фінансової звітності;
- перевірку й оцінку організації і стану документального оформлення операцій з використання і утримання основних засобів;
- перевірку фактичного настання операцій з використання і утримання основних засобів, класифікації, повноти і точності їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- перевірку того, чи усі зареєстровані у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операції з використання та утримання основних засобів стосуються періоду аудиту;
- перевірку дотримання податкового законодавства щодо операцій з використання та утримання основних засобів та віднесення відповідних сум на витрати з метою оподаткування податком на прибуток підприємства.

Беручи до уваги погляди відомих науковців, зокрема [5, с. 86-95], а також вимоги МСА, методика аудиту операцій з використання та утримання основних засобів у обов'язковому порядку має охоплювати: (1) законодавчо-нормативну базу аудиту; (2) перелік джерел і носіїв аудиторської інформації; (3) довідник аудитора для складання загальної стратегії і плану аудиту; (4) прийоми і методи аудиту, які можуть бути застосовані для одержання аудиторських доказів; (5) послідовність виконання аудиторських процедур та їх опис. Розкриємо кожний із указаних моментів.

Оскільки аудитор несе відповідальність за сформульовану у аудиторському звіті думку про фінансову звітність, він має розуміти, що недотримання окремих положень законодавчих і нормативних актів може призвести до негативних наслідків, які суттєво впливають на достовірне подання фінансової звітності клієнтом або навіть на можливість продовження його діяльності у передбачуваному майбутньому. При цьому слід розрізняти два типи законодавчих і нормативних актів, які по-різному впливають на відповідальність

аудитора:

1) законодавчі й нормативні акти, які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності (тобто ті, які визначають порядок ідентифікації, класифікації й оцінки операцій з використання й утримання основних засобів у бухгалтерському обліку й обліку з метою оподаткування);

2) законодавчі й нормативні акти, які не мають безпосереднього впливу на формування показників фінансової звітності, бо встановлюють вимоги до поточних (операційних) аспектів використання й утримання основних засобів і зазвичай не реєструються у інформаційній системі клієнта, але недотримання яких може мати інші негативні наслідки, що вимагають передбачення додаткових витрат у фінансовій звітності або відповідного розкриття інформації у примітках до неї – накладення штрафних санкцій, пені, подання судових позовів, збитки тощо.

Аудит операцій з використання і утримання основних засобів є досить складним напрямом дослідження, що пов'язано з серйозними методологічними проблемами в обліку цього питання, насамперед, зі складністю розмежування на практиці витрат, які пов'язані з поліпшенням основних засобів та підтриманням їх у робочому стані. Враховуючи це, для отримання достатніх і доречних аудиторських доказів, здійснені протягом періоду аудиту операції з використання і утримання основних засобів слід перевіряти, застосувавши комплексне виконання аудиторських процедур з їх ідентифікації, перевірки, спостереження, підтвердження, запиту, перерахування, аналітичних процедур, оцінки та повторного виконання.

У ході виконання цих процедур застосовуються методи документальної перевірки, фактичної перевірки стану активів, підтвердження, запиту, спеціальної перевірки.

Метод документальної перевірки полягає у застосуванні таких прийомів, як:

1) сканування документів – безперервний, послідовний перегляд первинних документів й облікових реєстрів, який дозволяє досвідченому аудитору не просто провести поверхневий огляд документів, а виявити серед них недоброякісні чи підозрілі, які потребують більш детальної перевірки;

2) експертна оцінка документів (візуальна (формальна) – дотримання вимог до форми і порядку заповнення реквізитів у первинних документах і реєстрах обліку, відсутності необумовлених виправлень/підчисток/дописувань, наявності й автентичності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб, за суттю (логічна) – на предмет логічної оцінки даних про господарські операції, їх легітимності, доцільності, точності, повноти й відповідності встановленим нормативам й інструкціям, правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку і внесення до капітальних інвестицій чи витрат звітного періоду, а також арифметична – стосовно правильності розрахунків у первинних документах, реєстрах обліку і фінансовій звітності);

3) прийоми зустрічної перевірки декількох документів щодо однотипної операції з використання і утримання основних засобів (наприклад, двох примірників акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів при виконанні робіт сторонньою організацією) – як

підтвердження їх доброякісності та тотожності відображених даних;

4) прийоми взаємної звірки документів (різноманітних за своїм найменуванням і характером, у яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій), якими оформлено інші господарські операції, пов'язані з певною операцією з використання і утримання основних засобів (наприклад, відомість аналітичного обліку витрат на поліпшення та наряди на виконані роботи, накладні або лімітно-забірні карти, акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів при виконанні робіт сторонньою організацією та рахунки на оплату тощо) – для підтвердження відповідності відображених даних;

З метою фактичної перевірки здійснених операцій з використання і утримання основних засобів (або тих, які тривають на момент аудиту) можуть бути застосовані прийоми:

1) інвентаризації або спостереження за її проведенням – встановлення натуральних обсягів незавершених робіт з поліпшень або фактичного стану законсервованих об'єктів;

2) огляду або обстеження об'єктів незавершених/завершених поліпшень, законсервованих, не використовуваних об'єктів основних засобів – виявлення їх наявності і вивчення фактичного стану з фіксацією, за необхідності, важливих особливостей оглянутих об'єктів;

3) спостереження за ходом робіт з поліпшень основних засобів, ремонтних робіт, ТО на конкретний момент часу – для підтвердження факту їх здійснення та, за наявності необхідних знань, дотримання технології виконання цих робіт. Спостереження можна застосувати і до виконання роботи бухгалтером з обліку операцій з використання і утримання основних засобів,

а також головного механіка – при складанні планів і графіків ППР, складанні і перевірці дефектно-кошторисних відомостей;

4) контрольні обміри виконаних робіт – для підтвердження фактичних обсягів виконаних робіт з поліпшень.

Методи спеціальної перевірки здійснюються із залученням відповідних фахівців вузької спеціалізації і у досліджуваному питанні передбачають здійснення експертизи проектної і кошторисної документації, Положення про ППР, планів і графіків усіх видів ремонтів – стосовно їх економічної доцільності, відповідності нормативно-правовій і договірній документації та технічним вимогам.

Отже, з метою формулювання обґрунтованої аудиторської думки стосовно достовірності обліку операцій з використання і утримання основних засобів та рівня їх впливу на фінансову звітність клієнта, оцінювати вплив помилок, виявлених за результатами аудиторських процедур, рекомендується у таких аспектах:

- правильність нарахування амортизації основних засобів;
- правильність визначення собівартості продукції;
- правильність визначення фінансових результатів підприємства;
- правильність нарахування і сплати податку на прибуток підприємства.

Отже, у сучасних умовах для вирішення проблем діяльності с/г машинобудівних підприємств посилюється роль та значення зовнішнього аудиту загалом й аудиту операцій з використання та утримання основних засобів зокрема як процесу, який підвищує для користувачів цінність відповідної облікової і звітної інформації унаслідок незалежної і критичної її оцінки аудиторами, а також дії мотиваційного аспекту аудиту.

Список літератури

1. Про аудиторську діяльність [Текст] : закон України 22.04.1993 р. № 3126-XII.
2. Про цінні папери і фондовий ринок [Текст] : закон України від 18.06.1991 р. № 1201-XII з наступними змінами і доповненнями
3. Адамс, Р. Основы аудита [Текст] / Р. Адамс ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. Орейли [и др.]. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
5. Петрик, О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності [Текст] : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський ; за заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.

РЕЗЮМЕ

Лесняк Владимир

Аудит операций по использованию и содержанию основных средств

В статье рассмотрены методические вопросы аудита операций по использованию и содержанию основных средств.

RESUME

Lesnyak Volodymyr

Methods of audit operations use and maintenance of fixed assets

The article deals with methodological issues of audit operations use and maintenance of fixed assets.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2012 р.