

Аудиторська перевірка довгострокових активів: практика та перспективи

В статті автором розглянуто особливості організації та методики аудиторської перевірки довгострокових активів, а також відзначено доцільність обов'язкового аудиту щодо законності операцій із особливим об'єктом довгострокового використання – земельними ділянками.

довгострокові активи, аудит, земельна ділянка, об'єкти аудиту, джерела аудиту, обов'язків аудит

Постановка проблеми. Зважаючи на особливість довгострокових активів як економічного ресурсу в господарському житті суспільства, державний та муніципальний контроль за вказаними активами має існування і проводиться на сучасному етапі. Щодо аудиторського контролю довгострокових активів та операцій з ними, то в більшості випадків він зводиться лише до перевірки цих об'єктів в контексті аудиту фінансової звітності без звернення суттєвої уваги на їх специфічність та особливості використання. На нашу думку, зацікавленість в якісному аудиті та отриманні достовірної та вичерпної інформації стосовно довгострокових активів на сучасному етапі є не тільки з боку власника, а й з боку інших підприємницьких і державних структур, які мають відношення або наміри щодо таких об'єктів. Зважаючи на це, обраний напрямок дослідження є актуальним та необхідним на сучасному етапі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою аудиту основних засобів та нематеріальних активів займалося широке коло вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема таких, як О. Бородкін, Ф.Бутинець, С.Голов, Н.Виговська, В.Жук, Г.Кірейцев, Є.Мних, П.Саблук, Л.Сук та інших вчених. Попри це, дослідженням особливостей методики аудиторської перевірки такого цілісного об'єкту як довгострокові активи не приділялась достатня увага. Відповідно питання організації та методики аудиторського контролю довгострокових активів та операцій з ними є дискусійним та недостатньо дослідженим.

© Ю.М.Крот, 2011

Метою статті є удосконалення методики та організації аудиторської перевірки такого об'єкту як довгострокові активи, а також доведення необхідності та доцільності проведення обов'язкового аудиту щодо такого виду довгострокових активів як земельні ділянки та операції з ними.

Виклад основного матеріалу. Процедури операційної аудиторської перевірки здійснюються з метою задоволення інтересів клієнта щодо дослідження інформації з окремих питань. Значна кількість об'єктів обліку, різноманітність видів діяльності підприємств, змінність нормативної бази, можливість альтернативних облікових рішень роблять аудиторські перевірки складним і трудомістким процесом.

Основна мета аудиторської перевірки довгострокових активів полягає у наданні інформації та формуванні думки з приводу правильності їх документального оформлення, а особливо набуття та оформлення права власності, правильності класифікації, реальності оцінки і достовірності відображення в обліку і звітності.

Побудова будь-яких взаємовідносин між суб'єктами підприємництва починається зі звернення та переддоговірного перепису. Тобто, одна сторона звертається з проханням надати їй визначені послуги, а інша сторона висловлює згоду на надання таких послуг або відмовляє в їх наданні.

Після узгодження інтересів сторін готується договір на проведення аудиторської перевірки об'єктів довгострокових активів.

Договір про проведення аудиту або надання аудиторських послуг є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) з клієнтом.

Як свідчить зарубіжний та вітчизняний досвід якість виконання аудиту, безконфліктність взаємовідносин аудитора з клієнтом в більшості залежать від чіткості складання договору на проведення аудиту. Тому в договорі слід точно сформулювати права, обов'язки та відповідальність сторін, строки виконання робіт.

В залежності від того, хто є замовником аудиту довгострокових активів: керівник, власник, банк, правоохоронні органи тощо перед аудитором можуть бути поставлені різного напрямку завдання:

- перевірка збереження і технічного стану об'єктів;
- перевірка законності правового і правильності документального оформлення операцій з надходження, переміщення і вибуття;
- перевірка правильності визначення і відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності оцінки об'єктів;
- підтвердження підсумків проведеної переоцінки об'єктів;
- підтвердження розмірів нарахованої амортизації по об'єктам довгострокових активів і достовірності відображення їх в обліку;
- встановлення обсягів, своєчасності і якості виконаних ремонтів об'єктів і правильності відображення витрат по їх проведенню в обліку;
- перевірка законності і правильності обліку придбання, капітального будівництва, переміщення, вибуття, ліквідації та списання об'єктів довгострокових активів;
- встановлення фактів порушення чинного законодавства відносно управлінських рішень відповідальних працівників підприємства, яке перевіряється, при надходженні, використанні, реалізації і ліквідації окремих об'єктів;
- виправлення помилок і розробка заходів з реалізації результатів контролю, надання рекомендацій щодо підвищення ефективності використання об'єктів, управління ними з метою обґрунтування оптимальної програми розвитку підприємства на майбутнє або з метою попередження помилок, які можуть виникнути при здійсненні операцій з довгостроковими активами та при відображенні їх в обліку і звітності.

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути при проведенні дослідження операцій з довгостроковими активами, формуються об'єкти аудиторської перевірки (рис. 1).

Джерелами інформації для перевірки об'єктів довгострокових активів та операцій з ними є: наказ про облікову політику підприємства; правова, технічна та інша первинна документація з обліку таких об'єктів; облікові реєстри, що використовуються для відображення операцій з довгостроковими активами; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати проведеного на підприємстві контролю; звітність підприємства.

На більшості підприємств операції із довгостроковими активами відносяться до числа порівняно малочисельних на відміну від операцій реалізації продукції, касових та ін. Проте незалежно від кількості таких операцій на підприємстві аудиторські процедури мають бути направлені на вивчення систем їх обліку і контролю. Для отримання попередньої інформації про стан цих систем можна використовувати тестування.

Об'єкти аудиторської перевірки операцій з довгостроковими активами



Елементи
облікової
політики

Операції з
обліку
Записи у первинних
документах, облікових
регістрах і звітності

Інформація про порушення
ведення обліку, зловживання, які
знайшли документальне
підтвердження в актах ревізії,
перевірок, висновках
контролерів, постановах



- перелік первинних документів з обліку об'єктів
- список осіб, які мають право підпису документів з обліку об'єктів
- порядок контролю за матеріально - відповідальними особами
- порядок оцінки та переоцінки об'єктів
- строк корисної експлуатації об'єктів
- порядок і метод нарахування амортизації (зносу) об'єктів
- порядок обліку витрат на ремонт

Рисунок 1 – Об'єкти аудиторської перевірки операцій з довгостроковими активами

За результатами тестування встановлюється фактичне відношення адміністрації до організації обліку і забезпечення зберігання та ефективної експлуатації об'єктів довгострокових активів на підприємстві. Відповідно аудитор намічає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур, послідовність етапів проведення перевірки, конкретні джерела отримання даних, уточнює аудиторський ризик.

Щодо аудиту, то в літературі виділяють наступні його стадії: попереднє дослідження об'єкта, планування аудиту, перевірка внутрішнього контролю на підприємстві, аналітична перевірка фінансової інформації, огляд фінансової звітності, підготовка аудиторського звіту і заключення [4,5,7,9].

Однак спільної думки у визначенні стадій аудиту на сьогодні не існує. Принципово можна виділити 4-5 основних стадій аудиторської перевірки. Стосовно до аудиторської перевірки довгострокових активів, на нашу думку, такими є: організаційна, дослідна, узагальнення результатів, які об'єднують ряд процедур.

На першій – організаційній стадії, аудитор повинен поставити мету і завдання перевірки, визначити найбільш важливі ланки аудиту, розробити програму і робочий план аудиту, вибрати найбільш доцільні і ефективні методи аудиторської перевірки. Дослідна стадія аудиту включає безпосередньо перевірку об'єктів, правильність ведення їх обліку, нарахування амортизації, орендної плати, аналітичного обліку і т.д., тобто всі аудиторські процедури методичного характеру.

Остання стадія – це стадія узагальнення і реалізація результатів аудиторської перевірки довгострокових активів, а іншими словами – систематизація недоліків по утриманню і використанню об'єктів та відображення їх в аудиторському висновку.

Одним із завдань нашого дослідження є розробка основних технологічних процедур проведення аудиторської перевірки об'єктів, виходячи із вищерозглянутих нами завдань, принципів аудиту та етапів його проведення.

В першу чергу аудитор має впевнитися у відповідності фактичної наявності об'єктів обліковим даним, вивчити їх склад. Для цього слід від керівництва підприємства отримати повний список всіх об'єктів довгострокових активів на дату складання звітності. У списку необхідно вказати найменування об'єкту, дату його

надходження на підприємство, первісну вартість, норму і суму амортизації, залишкову вартість.

Наряду з цим вивчаються інвентаризаційні описи об'єктів, відомості з результатами їх переоцінки, інвентарні картки.

Шляхом вивчення облікових даних аудитор встановлює наявність об'єктів за окремими класифікаційними групами (виробничі і невиробничі, власні і орендовані) і місцями розміщення (підрозділами і матеріально-відповідальними особами). З'ясовуючи правильність організації аналітичного обліку об'єктів, слід звернути увагу на наявність правостановлюючої та технічної документації, строки надходження і оприбуткування об'єктів. Стан обліку об'єктів довгострокових активів аналізується за даними інвентарних карток та їх описів. Ці дані співставляються із записами по відповідним субрахункам рахунку 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 16 "Довгострокові біологічні активи" в облікових регістрах. При розбіжностях даних аналітичного і синтетичного обліку визначаються їх причини, винуватці та економічні наслідки.

Після перевірки наявності та збереження об'єктів на підприємстві, аудитор приступає до вивчення правильності оформлення і відображення в обліку операцій з надходження об'єктів.

При перевірці необхідно звернути увагу на наступне:

1. Перевірка обґрунтованості придбання, виходячи з виробничої необхідності. Контроль здійснюється за методом логічної перевірки.

2. Перевірка повноти і своєчасності оприбуткування, особливо за напрямками надходження. Тут особливо аналізуються кошториси на будівництво, проектна документація, акти введення в експлуатацію тощо.

3. Перевірка правильності оцінки об'єктів:

а) при новому будівництві;

б) при придбанні об'єктів, які раніше використовувались;

в) при безкоштовній передачі, якщо безкоштовно одержані об'єкти від інших підприємств;

г) правильність оцінки довгострокових активів при приватизації державного майна.

Першочергово надходження об'єктів довгострокових активів має бути перевірено з точки зору законності, доцільності і правильності відображення в обліку за кожною операцією.

Ретельній перевірці слід піддати механізму відображення в обліку об'єктів довгострокових активів, що збудовані або придбані за рахунок кредитів банку, а також використання на капітальні вкладення довгострокових банківських кредитів. При чому слід врахувати, що згідно діючих вимог стандарту 7 "Основні засоби" витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості об'єктів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Аудитору слід звернути увагу на правильність оцінки придбаних (споруджених) об'єктів, отриманих безоплатно і у вигляді внеску до статутного капіталу. Отримані за плату об'єкти оцінюються за первісною вартістю, що формується з фактичних витрат на оплату рахунків постачальників і послуг посередників, на будівництво, монтаж, сплату невідшкодованих податків та ін. Об'єкти, що надійшли у рахунок внеску до статутного капіталу, зараховуються на облік в грошовій оцінці, яка узгоджена засновниками, безоплатно отримані – за ринковою вартістю. При чому в обох випадках понесені підприємством додатково витрати, що пов'язані із доведенням об'єктів до стану, придатного до їх експлуатації, збільшують вартість об'єктів. Особливу увагу слід приділити перевірці правильності оцінки об'єктів, що отримані шляхом обміну на інше майно.

За даними облікових реєстрів з'ясовується правильність вказаної в них кореспонденції рахунків з оприбуткування і введення в експлуатацію об'єктів довгострокових активів.

Особливу увагу в ході перевірки довгострокових активів слід приділити аналізу доцільності, законності, правильності проведення переоцінки та відображення в обліку її результатів. Результати переоцінки об'єктів мають підтверджуватися відповідними розрахунками, документами про ринкові ціни, які склалися на ці об'єкти на дату переоцінки.

Далі встановлюється достовірність нарахування амортизаційних відрахувань по об'єктам довгострокових активів. При чому аудитор має враховувати, що підприємства на сьогодні можуть застосовувати один з наступних методів нарахування амортизації: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого.

Наступним етапом контролю є перевірка правильності обліку витрат на ремонт об'єктів довгострокових активів. Аудитор має встановити наявність планів і кошторисів на ремонти, актів приймання-передачі виконаних робіт, договорів підряду, актів технічного огляду будівель і споруд, правильність і своєчасність складання цих документів; правильність формування витрат за статтями витрат, дотримання норм витрат матеріалів, розцінок по оплаті праці робітників, які проводили ремонтні роботи.

Зважаючи на досить високу вартість деяких об'єктів довгострокових активів іноді більш вигідним є варіант їх оренди. Тому досить частими операціями на підприємствах є операції з отримання або надання об'єктів нерухомості в оренду. Таким чином, одним із етапів аудиту довгострокових активів має бути перевірка законності та правильності здійснення і відображення в обліку орендних операцій із вказаними об'єктами. Особливу увагу слід зосередити на своєчасності сплати орендних платежів. Потрібно також отримати дані про об'єкти, передані та отримані в оренду, визначити умови орендних угод, з'ясувати питання, чи відповідає облік об'єктів оренди цим угодам (операційна чи фінансова оренда), проконтролювати правильність визначення орендних платежів та відповідне їх віднесення на доходи чи витрати у орендодавця і орендаря.

Правильність нарахування, перерахування і відображення в обліку орендної плати за орендоване майно перевіряється за договорами оренди і обліковими реєстрами. Аудитору слід звернути увагу на такі договори, які укладені із фізичними особами. Суттєвим моментом є те, що сплачені по ним суми обкладаються податком на доходи фізичних осіб.

Пильному аудиторському вивченню підлягають операції вибуття довгострокових активів. Це може бути у тому разі, якщо:

- проводиться ліквідація зношених, непридатних, старих об'єктів або їх частин і здійснюється їх заміна відповідно до плану впровадження нових об'єктів або після їх пошкодження під час стихійного лиха чи аварії;
- здійснюється безоплатна передача іншим підприємствам за розпорядженням вищих органів;
- реалізуються зайві і непотрібні об'єкти;
- здійснюється передача в оренду іншим фізичним або юридичним особам.

Дані операції доцільно піддати суцільній перевірці шляхом вивчення первинних документів (актів списання, актів приймання-передачі, накладних, рахунків-фактур тощо) і реєстрів аналітичного і синтетичного обліку (карток, відомостей, машинограм тощо).

Особливу увагу слід звернути на нарахування податку на додану вартість при продажу об'єктів і відображення доходів і витрат, що виникли під час такої операції. Слід впевнитись, чи є накази (розпорядження) про створення на підприємстві постійно

діючої комісії зі списання об'єктів нерухомості та інших засобів довготривалого використання.

Всі документи, підготовлені аудитором або отримані від клієнта і третіх осіб повинні допомагати ефективно проводити аудит, оперативно контролювати і правильно оцінювати результати перевірки. Для цього вони мають задовольняти певним вимогам, а саме: містити записи про планування аудиту; записи про характер, час проведення та обсяг виконаних аудиторських процедур; висновки, зроблені на підставі отриманих даних. Ці відомості мають бути достатньо повними і детальними, викладатися зрозуміло і не допускати різних трактувань.

До робочих документів аудиту відносяться плани і програми проведення аудиту; копії засновницьких документів та інших внутрішніх документів клієнта (протоколів, договорів, контрактів тощо); матеріали вивчення та оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (описи, схеми документообігу тощо); результати аналізу господарських операцій та показників діяльності підприємства (розрахунки, таблиці, графіки тощо); записи про характер та обсяг проведених аудиторських процедур та їх результатах; копії перепису з клієнтом і третіми особами; записи усних обговорень аудитора із співробітниками підприємства, висновки експертів, копії бухгалтерських та інших фінансових документів клієнта тощо.

Склад, кількість і зміст робочих документів аудитор визначає самостійно з врахуванням характеру і складності роботи, що проводиться, стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві, рівень керівництва діяльністю бригади аудиторів. Робочі документи повинні мати такі реквізити: найменування і дата складання документа; найменування клієнта; період, за який проводиться аудит; зміст документа; підпис особи, що склала документ; дата перевірки і підпис особи, що перевірила документ. Після закінчення аудиту робоча документація підлягає здачі до архіву аудитора, де зберігається не менше п'яти років.

Аудиторська документація є власністю аудитора. Однак інформація, що міститься в ній, конфіденційна і не підлягає використанню без згоди клієнта.

На підставі складених робочих документів аудитор на завершальному етапі аудиторської перевірки складає проміжний звіт про стан бухгалтерського обліку об'єктів довгострокових активів і робить аудиторський висновок щодо достовірності, повноти і реальності подання інформації про дані об'єкти у звітності підприємства-клієнта.

Висновки. З проведеного дослідження випливає, що обов'язковою процедурою аудиторської перевірки є вивчення законності правового і правильності документального оформлення об'єктів довгострокових активів та операцій з ними; тестування стану внутрішнього контролю таких активів на підприємстві, а також оформлення робочих документів на кожній ділянці перевірки. Запропонована методика аудиту нерухомості може бути використана як зовнішніми, так і внутрішніми контролерами для проведення перевірки на вимогу різних зацікавлених осіб.

Сучасний етап характеризується інтенсивним проведенням операцій із переходу права власності на земельні ділянки. Зважаючи на те, що земля є надзвичайно особливим товаром, і операції з нею торкаються інтересів не однієї особи, то, на наш погляд, необхідно якомога повніше забезпечити контроль за законністю проведення та правильністю оформлення операції щодо земельних ділянок. Тому саме у перехідний період, на етапі невизначеності економічних та правових відносин між суб'єктами господарювання щодо операцій із землею, доречним є встановити обов'язковість аудиторської перевірки операцій щодо розпаювання земель та передачі у приватну власність земельних ділянок.

Список літератури

1. Адамс Р. Основы аудита. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398с.

2. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономика, 1994. – 366с.
3. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.
4. Аудит: Практическое пособие /А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик и др.; Под ред. А.Кузьминского. – К.: «Учетинформ», 1996. – 283с.
5. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учеб. пособие /Сост. В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. – М.: Дело, 1996. – 448с.
6. Аудит: Учебник для вузов /В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2000. – 655с.
7. Барышников М.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Инф.-изд. дом «Филинь», 1995. – 448с.
8. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363с.
9. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402с.
10. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.93р. №3125-ХІІ (зі змінами і доповненнями).
11. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: «Издательство ПРИОР», 1999. – 272с.
12. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: курс лекцій: Навч. посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608с.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” від 27.04.2000р. №92.
14. Податковий кодекс України від 23.12.10р. №2856.

Ю. Крот

Аудиторская проверка долгосрочных активов: практика и перспективы

В статье автором рассмотрены особенности организации и методики аудиторской проверки долгосрочных активов, а также отмечено целесообразность проведения обязательного аудита законности операций с особым объектом долгосрочного использования – землей.

J. Krot

Audit the objects of long-term use: practice and perspective

The peculiarities of organizing and methodic audit the objects long-term of use and also mark expedient the compulsory audit of legality the operations with land are considered the author.

Одержано 23.03.11