

К.е.н., в/о доцента Скорба О.А. Українська академія банківської справи

Аудит необоротних активів відповідно з міжнародними стандартами аудиту.

Розглянуто питання аудиту основних засобів, нематеріальних активів, запропоновано програму проведення аудиту необоротних активів відповідно з міжнародними стандартами аудиту.

Ключові слова: аудит, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи.

I. Вступ. Бухгалтерський облік та аудит у світі на даний час перебуває у процесі уніфікації та гармонізації, що пов'язано з переходом країн на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та аудиту. Україна не є виключенням з цього процесу. Це дозволяє підвищити рівень довіри до фінансової звітності вітчизняних підприємств, а також збільшити обсяг інвестицій в економіку держави. Однак, у зв'язку з недостатністю досвіду українських фахівців у підготовці звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів, на шляху реформування вітчизняного обліку та аудиту виникають деякі проблеми та незважаючи на це, приведення українського обліку до Міжнародних стандартів - процес об'єктивний і невідворотний. Питання проведення аудиту необоротних активів в світлі таких перетворень також є актуальним за сучасних умов розвитку аудиту в державі.

Окремі питання зазначеної проблеми досліджувалися у працях провідних вітчизняних науковців – Білик В.М., Білуха М.Т., Давидов Г.М., Дорош Н.І.

II. Постановка завдання. Основною метою роботи є розгляд питань проведення аудиту необоротних активів у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту.

III. Результати. Формування облікової інформації необхідної для проведення аудиту основних засобів та нематеріальних активів, регулюють: П(С)БО 7 “Основні засоби”; П(С)БО 8 “Нематеріальні активи; П(С)БО 14 “Оренда”.

Метою аудиту необоротних активів є: перевірка підтвердження, що необоротні активи, відображені у звітності, належать підприємству, що перевіряється; перевірка відповідності оцінки та класифікації необоротних активів діючим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку; перевірка відповідності нарахуванням та відображення зносу необоротних активів обраній обліковій політиці підприємства; перевірка достовірності відображення залишків необоротних активів у звітності підприємства.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання у виробництві або постачанні товарів, надання послуг, здавання в оренду або для здійснення або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, строк корисного використання яких більше одного року (операційного циклу). У процесі експлуатації вони переносять свою вартість на собівартість продукції яку вони виробляють частинами (нарахування амортизації).

Незалежно від форм власності підприємств основні засоби відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, державну реєстрацію, які становлять їхню первісну вартість.

Малоцінні необоротні матеріальні активи - предмети, термін експлуатації яких більш 12 місяців, але при цьому вони не враховуються в складі основних засобів. До таких предметів зокрема відносяться спеціальні інструменти і спеціальні пристосування. Облік малоцінних необоротних матеріальних активів регулюється П (С) БО 7 "Основні засоби".

Критерієм для віднесення предметів до малоцінних необоротних матеріальних активів є вартісна межа. Згідно п.5.2 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів.

Зміна вартісної межі, як у бік збільшення, так і зменшення, вимагає зміни облікової політики підприємства і можлива тільки з наступного звітного року.

Згідно п.7 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7, малоцінні необоротні матеріальні активи як і об'єкти основних засобів, зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість включає:

- ✓ ціну придбання без податку на додану вартість (за винятком придбання малоцінних необоротних матеріальних активів неплатниками податку на додану вартість чи придбання малоцінних необоротних матеріальних активів невиробничого призначення);
- ✓ суми ввізного мита;
- ✓ витрати на установку, монтаж, налагодження;
- ✓ витрати зі страхування ризиків доставки;
- ✓ при безоплатному одержанні - справедливу вартість на дату одержання;
- ✓ при одержанні в статутний фонд - погоджену засновниками справедливу вартість.

Окремі типові форми для обліку руху малоцінних необоротних матеріальних активів не затверджені. Тому, можна застосовувати форми призначені як для обліку основних засобів, так і малоцінних предметів.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відособлений від підприємства) і знаходиться на підприємстві з метою використання більше одного року для виробництва, торгівлі, в протягом періоду більше одного адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам..

Нематеріальні активи відображаються в балансі підприємства за первісною вартістю. Склад первісної вартості залежить від способу одержання суттєво не відрізняється від первісної вартості основних засобів.

Операції з основними засобами оформляються документами, типові форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352, і повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах .

Таблиця 1.

Первинні документи для оформлення операцій з основними засобами

№ з/п	Код документа	Назва первинного документа
1.	ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
2.	ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
3.	ОЗ-3	Акт на, списання основних засобів
4.	ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів
5.	ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини
6.	ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
7.	ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
8.	ОЗ-8	Картка обліку основних засобів
9.	ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів

При дослідженні документів, операцій і записів можливі наступні порушення П(С)БО7 “Основні засоби”

Таблиця 2.

Перелік порушень ведення обліку основних засобів

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П(С)БО, що порушуються
1.	Включення до первісної вартості основних засобів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на оплату відсотків за користування кредитом	п. 8
2.	Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів	п. 11
3.	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних засобів в обмін на подібні активи.	п. 12
4.	Збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані. Включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства	п. п 14-15
5.	Проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи. Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів в регістрах аналітичного обліку.	п. п. 16-21
6.	Нарахування амортизації основних засобів: - під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації; - щоквартально; - з дати надходження основних засобів на підприємство; - після дати вибуття основного засобу; - протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)	п. п. 23,26-30
7.	Невиправдана зміна строку корисного використання (експлуатації) основного засобу	п. п. 24-25
8.	Безпідставне зменшення корисності основних засобів	п.п. 31-32

При дослідженні документів, операцій і записів можливі наступні аудиторами виявляються наступні порушення П(С)БО8 “Нематеріальні активи”

Таблиця 3.

Перелік порушень ведення обліку нематеріальних активів

№ з/п	Можливі порушення	Пункти П(С)БО, що порушуються
1	2	3
1.	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	п. 12
2.	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду у разі придбання нематеріальних активів в обмін на подібні	п. 12
3.	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	п.п. 17-18
4.	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений Положеннями (стандартами)	п. п.25-31
5.	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкту групи	п. п. 19-24
6.	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	п. п. 32-33

Програма аудиту необоротних активів повинна включати наступні питання:

Таблиця 4.

Перелік основних питань аудиту необоротних активів

№ п/п	Досліджувані питання	Джерела інформації
1.	Детальна перевірка даних реєстрів обліку необоротних активів, їх підрахунок	Інвентарні картки обліку необоротних активів, відомості, журнали, машинограмі тощо
2.	Перевірка даних інвентаризації необоротних активів і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку.	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку необоротних активів, Головна книга
3.	Аналіз правильності нарахування амортизації згідно з відповідними нормами та методами	Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, акти введення в дію, акти приймання-передачі, Головна книга
4.	Перевірка правильності віднесення нарахуваної амортизації на відповідні рахунки з обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань, інвентарні картки, Головна книга
5.	Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращенням основних засобів і відображення цього на рахунках	Проектно-кошторисна документація, акти приймання-здачі та інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків, Головна книга

6.	Розгляд необхідності переоцінки основних засобів та перевірка правильності її проведення	Відомості переоцінки та висновки експертів, Головна книга, баланс форма №1.
7.	Перевірка документів на право власності	Інвентаризаційні описи, результати інвентаризації, акти приймання-передачі, договори, рахунки-фактури, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти тощо

З метою виконання програми аудиту, аудиторами систематизується вся отримана інформація, результати вивчення якої необхідно документувати в робочих документах довільної форми.

IV. Висновки. В роботі представлено перелік основних питань аудиту необоротних активів, систематизовано перелік можливих порушень ведення обліку основних засобів та нематеріальних активів. Практичне використання запропонованого переліку питань аудиту надасть можливість більш ефективного проведення аудиту необоротних активів відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Література:

1. Аудит. Методика документування: Кол. авторів. За заг. Ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
2. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ “Парітет-інформ”, 2003. – 712 с.
3. Закон України “Про аудиторську діяльність” – www.rada.gov.ua.
4. Білик М.И., Л.І. Полятикіна “Основни аудиту” – Суми “Слобожанщина” 1999. – 295 с.
5. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник – К.: Вища шк.. – Знання, 1998. – 574 с.
6. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посібник. – К.: Т-во “Знання” 2001. –363 с.
7. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во“Знання” 2001. – 402 с.

Скорба, О.А. Аудит необоротних активів відповідно з міжнародними стандартами аудиту [Текст] / О.А. Скорба // Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць : в 5-ти т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – Том II. – Вип. 201. - С. 524-530.