

УДК 65.056

МЕТОДИКА АУДИТА ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**И.И. САПЕГО**

Для эффективного использования основных средств предприятия, сохранения и приумножения его активов необходим отлаженный механизм управления ими, важным элементом которого выступает внутренний и внешний аудит. Вместе с тем, методика проведения аудита операций с основными средствами в настоящее время в нормативных документах, в специальной экономической литературе отсутствует. Это и стало предпосылкой выбора темы данной статьи.

Международная интеграция и реформирование отношений собственности в Республике Беларусь обуславливают необходимость поиска новых подходов к организации управления предприятием, где, наряду с такими элементами, как планирование, учет, анализ и регулирование, важное место занимает экономический контроль. Контроль является самостоятельной функцией управления предприятием, представляющей собой систему наблюдения и проверки фактического состояния, а также результативности функционирования управляемого объекта с целью оценки эффективности принятых управленческих решений.

В современных условиях хозяйствования новым импульсом, обусловившим развитие экономического контроля, послужили разгосударствление и приватизация, привлечение в экономику страны иностранных инвестиций и появление правового института банкротства. В связи с этим назрела необходимость оперативно контролировать происходящие хозяйственные процессы, эффективно управлять имуществом и обязательствами, предупреждать негативные явления, увеличивать доходы и снижать расходы. Эти обстоятельства обуславливают необходимость своевременного получения объективной информации о деятельности подразделений предприятия и состоянии его объектов.

Для получения такой информации, а также подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности, проверки объективности учета и финансовой дисциплины субъектов хозяйствования в Республике Беларусь начал формироваться принципиально новый вид независимого контроля – аудит.

Сегодня аудит является необходимым условием, обеспечивающим эффективное развитие рыночных отношений, способствующих стабилизации и росту отечественной экономики. Также аудит как форма контроля необходим и для успешной деятельности предприятий, повышения уровня рентабельности, сохранения и приумножения его активов.

В условиях рыночной экономики аудит служит источником справедливой и объективной финансовой информации для принятия решений. В связи с этим аудит приобретает системно-ориентированный характер, направленный на повышение эффективности системы внутреннего аудита и системы управления предприятием в целом, что обязательно должно отразиться на точности учета, достоверности отчетных данных и формировании финансовых результатов.

Анализ теории и практики аудита в Республике Беларусь показывает, что в настоящее время отсутствуют научно обоснованные методики проведения аудита. Однако в условиях перехода Республики Беларусь на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности разработка таких методик становится актуальной. Поскольку основные средства составляют большую часть внеоборотных активов и на промышленных предприятиях нередки случаи нарушений в бухгалтерском учете определения величины их стоимости, в данной статье предложена разработанная методика аудита операций по учету основных средств.

В связи с развитием рыночных отношений в учете основных средств произошли кардинальные изменения. Они коснулись начисления амортизации и создания амортизационного фонда; учета капитальных вложений; операций, связанных с выбытием основных средств. Поэтому от действий учетного персонала будет зависеть полнота и достоверность информации об операциях с основными средствами и в конечном итоге – финансовой деятельности предприятия. Аудит позволяет выявить причины возникновения ошибок в отчетной документации и устранить их.

Правильная организация аудита операций по учету основных средств на предприятии будет способствовать:

- отражению достоверной информации о стоимости основных средств на счетах бухгалтерского учета;
- объективной оценке стоимости основных средств;
- правильному начислению амортизации, исчислению себестоимости продукции (работ, услуг) и определению финансового результата;
- определению реальной суммы налога на недвижимость, налога на прибыль.

Аудит операций по учету основных средств должен проводиться в следующей последовательности (рис. 1).

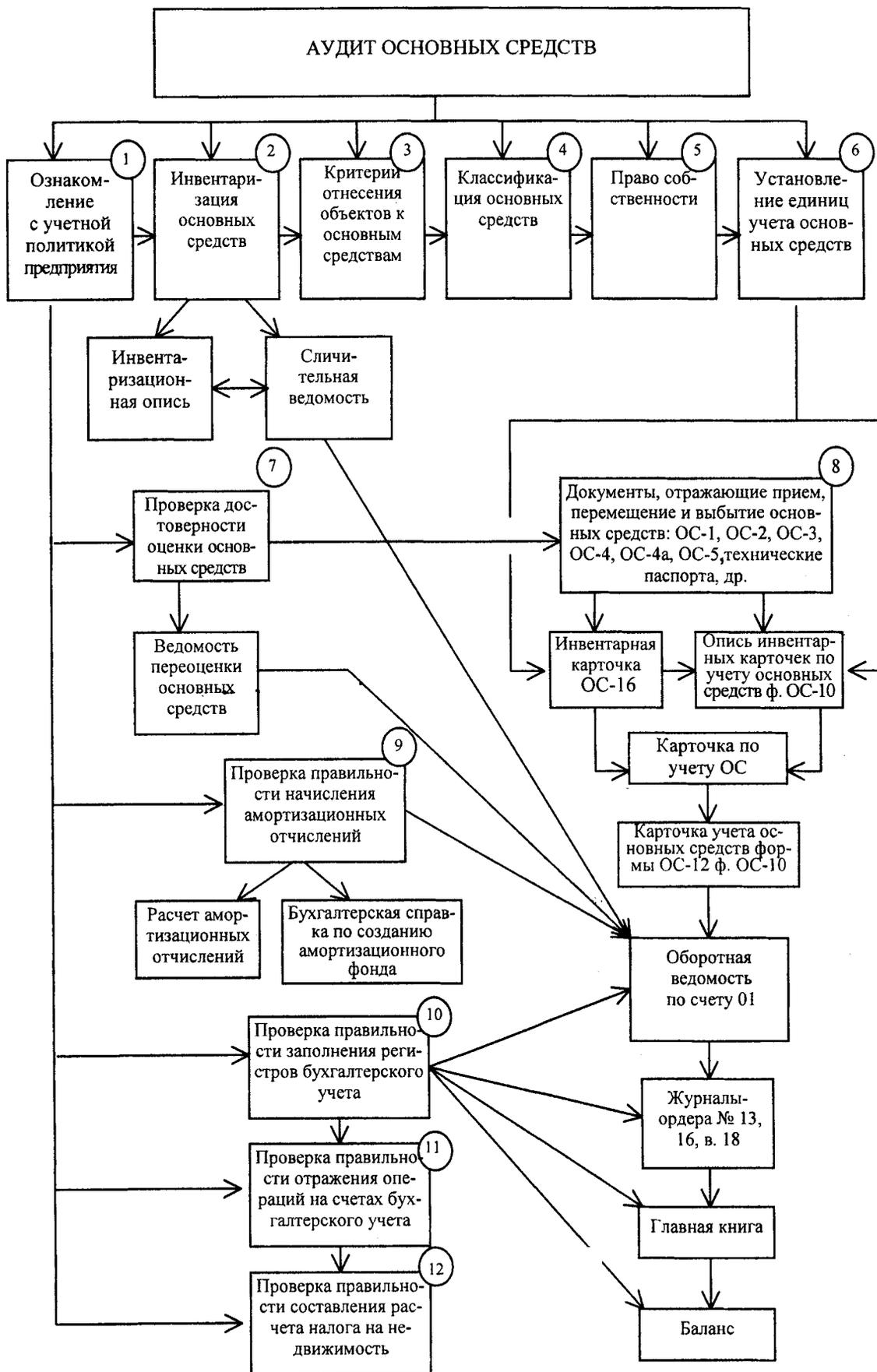


Рис. 1. Методика аудита операций по учету основных средств

На первом этапе аудиторской проверки операций по учету основных средств изучается учетная политика предприятия, т.е. совокупность методов и способов ведения бухгалтерского учета основных средств, и определяются возможные нарушения в учетной политике. На практике достаточно часто при проведении аудиторских проверок приходится сталкиваться с формальным отношением администрации предприятий к разработке учетной политики. В действительности же грамотно построенная учетная политика позволяет определенным образом влиять на финансовый результат деятельности предприятия и, соответственно, планировать размер налоговых платежей. Действующие нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету и налогообложению еще далеки от совершенства и зачастую противоречивы, поэтому аргументированное обоснование того или иного способа ведения бухгалтерского учета, закрепленного в учетной политике, является реальным инструментом разрешения противоречий и избежания конфликтных ситуаций при налоговых проверках. Кроме того, учетная политика представляет собой один из наиболее важных элементов системы аудита.

Учетная политика ведения бухгалтерского учета основных средств включает в себя:

- способы оценки и переоценки основных средств;
- методы начисления амортизационных отчислений, индексацию амортизационных отчислений;
- порядок создания и использования амортизационного фонда;
- учет затрат на ремонт и модернизацию основных средств;
- порядок получения, хранения и учета драгоценных металлов в составе основных средств.

На втором этапе аудиторской проверки аудитор знакомится с документами и результатами предыдущей инвентаризации основных средств. Одновременно аудитору следует самостоятельно провести инвентаризацию основных средств. Инвентаризация предусматривает проверку числящихся на балансе предприятия основных средств, их сохранности, правильности хранения и соответствия фактических сведений данным бухгалтерского учета. Цель проведения инвентаризации – обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Инвентаризация позволит аудитору проверить, все ли хозяйственные операции оформлены первичными документами и отражены в бухгалтерском учете, а также внести необходимые исправления и уточнения по ее результатам. Однако нельзя инвентаризацию сводить только к проверке фактического наличия основных средств, выраженного в вещественно-натуральной форме.

Одновременно необходимо проверить некоторые статьи баланса, связанные с состоянием основных средств:

- правильно ли создан амортизационный фонд;
- остатки задолженности, числящейся по счету 97 "Арендные обязательства", который содержит информацию о состоянии расчетов с арендодателями за долгосрочно арендуемые основные средства;
- объекты, числящиеся на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства";
- объекты, не завершенные строительством, и оборудование к установке;
- объекты основных средств, не числящиеся на балансе предприятия, но имеющиеся в наличии.

До начала проведения инвентаризации аудитору следует проверить наличие и правильность заполнения инвентарных карточек, инвентарных описей, наличие технических паспортов и другой технической документации; наличие документов по арендованным основным средствам; наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности предприятия. Одновременно с проведением инвентаризации основных средств следует проверить наличие комплектующих, содержащих драгоценные металлы, а также отражение драгоценных металлов в формах ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств", ОС-7 "Опись инвентарных карточек по учету основных средств" в разделе "Краткая индивидуальная характеристика объекта".

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены исправления и уточнения. Неучтенные объекты основных средств, установленные при инвентаризации, оцениваются по рыночным ценам, а износ определяется по действующему техническому состоянию. Необходимо учитывать, что неучтенные объекты основных средств должны отражаться корреспонденцией счетов: Дт. 01 "Основные средства", Кт. 80 "Прибыли и убытки", Дт. 01 "Основные средства", Дт. 02 "Амортизация основных средств".

На третьем этапе аудитор проверяет правильность отнесения объектов к основным средствам. Для этого следует руководствоваться Приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 12.06.1997 г. № 28 (с учетом внесенных изменений на 26.01.1999 г.). Согласно вышеуказанному нормативному акту, с 1.02.1999 г. к основным средствам следует относить объекты стоимостью свыше 30 минимальных заработных плат (кроме ковров и ковровых изделий – свыше 10 минимальных заработных плат) и сроком службы более одного года.

Независимо от стоимости и срока полезного использования к основным средствам не относятся: сельхозмашины и орудия, строительные механизированные инструменты, рабочий и продуктивный скот, библиотечные фонды, документация по типовому проектированию.

На четвертом этапе аудитор проверяет правильность отнесения объектов основных средств к определенной классификационной группе. Такая проверка является предпосылкой точного определения шифра и нормы амортизации, что в свою очередь будет способствовать правильной дефиниции себестоимости продукции (работ, услуг). И более того, научно обоснованная классификация основных средств является важнейшей предпосылкой правильной организации учета и отчетности основных средств.

Не менее принципиальным шагом является проверка правильности деления основных средств на производственные и непроизводственные – не только потому, что ее решение отражается на суммах, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), но еще и потому, что это связано с наличием или отсутствием у субъекта хозяйствования прав на определенные льготы: при таможенном оформлении ввозимых основных средств производственного назначения; при финансировании капитальных вложений производственного назначения.

На пятом этапе аудитор проверяет документальное подтверждение права на собственность основных средств. Для этого следует руководствоваться разделом II "Право собственности и другие вещественные права" Гражданского кодекса Республики Беларусь [1, с. 159 – 200]. В ходе проверки следует разделить основные средства по принадлежности: на собственные и арендованные. Право на собственность основных средств может быть приобретено на основании..., договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества [1, с. 164]. Поэтому в результате проверки следует изучить договора купли-продажи, мены, дарения, аренды, имущественного найма, проката и прочие, а также документы, подтверждающие право собственности: акт приемки-передачи основных средств ф. ОС-1, передаточные акты. Моментом возникновения права на собственность считается момент завершения создания строящихся объектов или момент государственной регистрации, что соответствует ст. 220 Гражданского кодекса Республики Беларусь [1, с. 165].

На шестом этапе аудитор проверяет правильность установления единицы учета. Согласно Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 года № 127, единицей учета объектов основных средств является *инвентарный объект*. Инвентарным объектом считается объект со всеми его приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначен для выполнения определенных самостоятельных функций [2, с. 27 – 36]. Точное определение единицы учета основных средств позволит правильно определить шифр и норму амортизации, организовать их учет. Аудитор проверяет также, не были ли присвоены инвентарные номера выбывших основных средств вновь поступившим, производились ли записи в инвентарных описях и в инвентарных карточках, сформирована ли картотека основных средств на предприятии.

На промышленных предприятиях Республики Беларусь нередки случаи неправильного оформления инвентарных карточек, т.е. несвоевременно вносятся результаты переоценки основных средств, изменения стоимости в результате реконструкции и модернизации и прочее.

Из-за многообразия шифров начисления амортизационных отчислений на многих предприятиях неверно присваивают основным средствам соответствующие им шифры и нормы амортизационных отчислений, что в свою очередь приводит к неправильному определению их остаточной стоимости, искажению фактических затрат на производство продукции (работ, услуг).

На седьмом этапе аудитор проверяет правильность отражения в бухгалтерском учете первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости основных средств. Принцип оценки основных средств регламентируется ст. 11 Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" [3, с. 7 – 8].

Важное место в учете основных средств занимают вопросы изменения их первоначальной стоимости. Основные причины изменения первоначальной стоимости основных средств можно классифицировать следующим образом: дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка.

Одной из вышеперечисленных причин изменения первоначальной стоимости основных средств является их переоценка. Основные средства по решению правительства могут переоцениваться один раз в год [4, с. 8]. Для контроля правильности соблюдения требований по переоценке рекомендуется использовать таблицу проверки правильности переоценки основных средств.

На восьмом этапе аудитор проверяет правильность оформления первичных документов собственных и арендованных основных средств. В ряде случаев первичные документы оформляются в одном месяце, а в бухгалтерском учете ввод объектов необоснованно показывается в последующих месяцах.

Как результат, искажается сумма амортизационных отчислений и соответственно неверно формируется себестоимость продукции (работ, услуг). Поэтому аудитор проводит:

1. Проверку соответствия стоимости приобретенного инвентарного объекта, отраженной в инвентарной книге, стоимости, которая указана в акте приемки-передачи основных средств ф. ОС-1, ф. ОС-2.
2. Проверку заполнения инвентарных карточек и равенства стоимости инвентарного объекта, отраженной в инвентарной книге, и записи в инвентарной карточке.
3. Проверку правильности ведения карточек учета основных средств.
4. Проверку соответствия стоимости ликвидированного объекта, записанной в инвентарной книге, и записи в акте ликвидации основных средств ф. ОС-4, ф. ОС-4а.
5. Проверку наличия приказов (распоряжений) о создании на предприятии постоянно действующей комиссии по списыванию основных средств; о лицах, ответственных за сохранность основных средств на местах эксплуатации, заключения с ними договоров о полной материальной ответственности.
6. Проверку ведения бухгалтерией карточки основных средств по квалификационным группам и материально ответственным лицам.

Проверка правильности переоценки основных средств

Направление аудита	Аудиторские процедуры
1. Контроль полноты проведения операций по переоценке основных средств	<ul style="list-style-type: none"> - установление степени необходимости переоценки основных средств (по решению правительства, по решению руководителя предприятия); - проверка периодичности проведения переоценки основных средств; - установление субъекта, проводившего переоценку основных средств; - установление принадлежности объектов основных средств данному предприятию, независимо от технического состояния (степени износа); - проверка проведения переоценки основных средств, находящихся в запасе (в резерве на складе), консервации, сданных в аренду или в безвозмездное пользование (с учетом того, что такие основные средства числятся на балансе предприятия); - проверка невключения в ведомость переоценки объектов основных средств, не подлежащих переоценке (земельные участки, объекты природопользования, библиотечные фонды, основные средства, расположенные в зонах отселения в районах, пострадавших от аварии на ЧАЭС, объекты лизинга в период действия договора лизинга); - установление методов, применявшихся при переоценке (метод прямой оценки, индексный метод, метод пересмотра валютной стоимости); - установление количества методов, использованных для достижения достоверной оценки каждого объекта основных средств; - проверка проведения переоценки незавершенного строительства и неустановленного оборудования для приведения их балансовой стоимости в соответствие со складывающимся уровнем цен
2. Правильность документального отражения результатов переоценки	<ul style="list-style-type: none"> - проверка наличия и правильности заполнения инвентаризационных описей, инвентарных карточек учета основных средств, технических паспортов и другой технической документации; - проверка наличия и правильности заполнения первичного документа по проведению переоценки основных средств (ведомость переоценки основных средств); - проверка наличия акта по результатам переоценки
3. Правильность отражения операций по переоценке на счетах бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> - проверка правильности отражения результатов переоценки на счетах бухгалтерского учета в зависимости от инициаторов ее проведения

На девятом этапе аудитор проверяет достоверность начисления амортизационных отчислений. Аудит начисления амортизационных отчислений рекомендуем проводить в следующей последовательности:

- принадлежность объекта к основным средствам, подлежащим амортизации;
- владелец объекта;
- правила (общие, индивидуальные), по которым начисляется амортизация;
- методы (линейный, ускоренный), по которым начисляется амортизация;
- сроки начисления амортизации;
- порядок перенесения стоимости объектов основных средств;
- образование и использование амортизационного фонда.

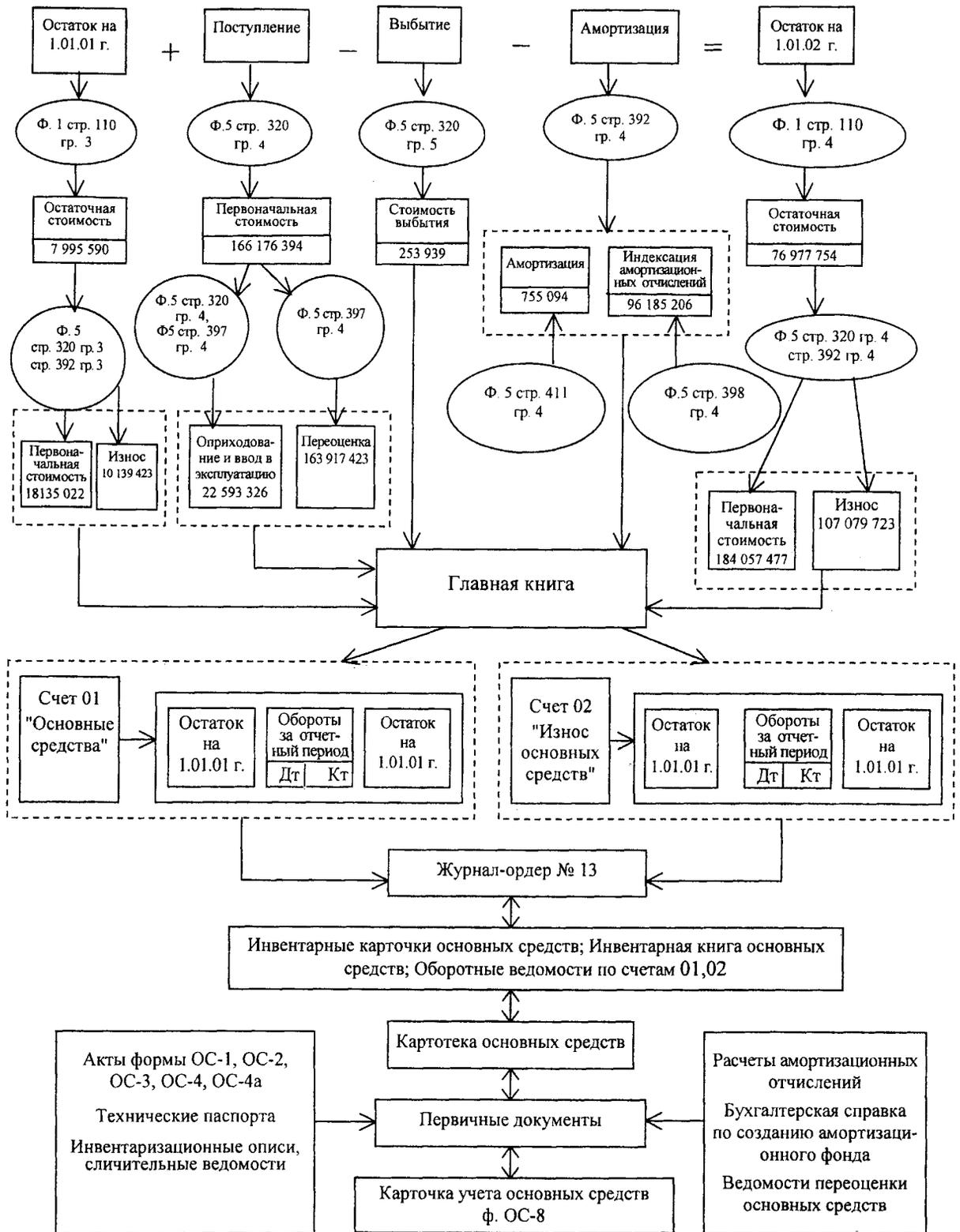


Рис. 2. Методика формирования остаточной стоимости основных средств

При проверке правильности начисления амортизации необходимо руководствоваться Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь от 23.11.2001 г. № 110 [5, с. 10 – 27].

На *десятом этапе* проверяется правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

На *одиннадцатом этапе* проверяется правильность расчета налога на недвижимость, налога на прибыль. В ходе проверки аудитор определяет, правильно ли сформирована стоимость основных средств, начислена ли амортизация и насколько правильно определена остаточная стоимость основных средств.

При проверке правильности формирования остаточной стоимости основных средств необходимо использовать рис. 2.

Предложенная методика аудиторской проверки основных средств позволяет:

- установить их составные элементы;
- проанализировать их изменения в течение отчетного периода, т.е. увязать их движение с финансовыми потоками предприятия;
- провести системный контроль законности и правильности отражения каждого вида основных средств в бухгалтерском учете, включая первичные документы на поступление и выбытие;
- проверить правильность оценки в условиях инфляции и установить влияние переоценки на сумму данного вида активов;
- проследить информационные связи и адекватность отражения в балансе других отчетных формах остаточной стоимости основных средств.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс РБ: с комментариями к разделам / Комментар. В.Ф. Чигира. – 2-е изд. – Мн.: Амолфея, 1999. – 704 с.
2. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 г. № 127 // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2002. – № 6 (78). – С. 27 – 36.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 25.06.2000 г. № 42-3 // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. – № 7. – С. 3 – 11.
4. О переоценке основных средств организаций по состоянию на 1 января 2001 года: Положение: Утв. Постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь 9.01.2001 г. № 1 // Главный бухгалтер. – 2001. – № 4. – С. 8 – 24.
5. О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Утв. 23.11.2001 г. № 187 / 110/96/18 // Главный бухгалтер. – 2001. – № 48 – С. 10 – 27.