

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

М.В.Дубініна, кандидат економічних наук, доцент

Н.М.Сіренко, кандидат економічних наук

Миколаївський державний аграрний університет

У статті досліджено особливості проведення внутрішнього аудиту основних засобів аграрних підприємств. Визначено основні процедури та документи внутрішнього аудитора. Розглянуто типові помилки, що виявляють аудиторів під час здійснення перевірки.

В статье исследованы особенности проведения внутреннего аудита основных средств аграрных предприятий. Определены основные процедуры и документы внутреннего аудитора. Рассмотрены типовые ошибки которые выявляют аудиторы во время осуществления проверки.

Проблеми обліку основних засобів в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримати інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної і достовірної інформації про стан і ефективність використання основних засобів. Система їх обліку та внутрішнього контролю не задовольняє вимоги ринку, умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами: купівля-продаж, нарахування амортизації, страхування, приватизація, реалізація інвестиційних проектів.

Основними напрямками фінансово-економічного аналізу основних засобів у процесі внутрішнього аудиту можуть бути: аналіз структурної динаміки основних засобів; аналіз ефективності використання основних засобів; аналіз ефективності витрат по утриманню та експлуатації устаткування; аналіз ефективності інвестицій в основні засоби.

Вагомий внесок в розробку теоретичних основ і методичних підходів до проблеми обліку основних засобів і ефективності їх використання внесли провідні вчені-економісти: М.Т.Білуха, В.Г.Гетьман, М.Я.Дем'яненко, В.П.Завгородній, Г.Г.Кірейцев, А.М.Кузьмінський, В.Г.Линник, Ю.Я.Литвин, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, В.Ф.Палій, Г.М.Підлісецький,

П.Т.Саблук, В.В.Сопко, Л.К.Сук та інші вчені.

Вивчення практики ведення обліку та внутрішнього контролю основних засобів на аграрних підприємствах Миколаївської області в умовах нової системи обліку з використанням національних Положень (стандартів) та Плану рахунків бухгалтерського обліку дозволило визначити коло питань, що потребують розв'язання для підвищення ефективності використання основних засобів. До таких питань належать, зокрема: уточнення схеми внутрішнього контролю основних засобів; удосконалення програми аудиторської перевірки; застосування найбільш прийнятних для підприємств галузі робочих документів внутрішнього аудитора.

Теоретичне і практичне значення вирішення зазначених питань по організації внутрішнього аудиту основних засобів на аграрних підприємствах і зумовили вибір теми, визначили основні завдання і цільову спрямованість дослідження.

При внутрішньому аудиті основних засобів необхідно сформулювати стратегію перевірки, яка відображається у вигляді плану. Разом з тим, слід відмітити, що якість перевірки залежить від достовірності інформації: надійності системи та реєстрації операцій з об'єктами основних засобів, точності віднесення об'єктів до облікових класифікаційних груп, достовірності інвентаризаційних описів, ведення реєстрів аналітичного обліку.

Для цього аудиторіві необхідно наочно уявити систему придбання основних засобів та визначити, які рахунки бухгалтерського обліку задіяні для внутрішнього контролю; використовуючи тестування внутрішнього контролю та блок-схеми потоків, з'ясувати ризик неефективності контролю основних засобів; вибрати найбільш ефективні аудиторські процедури для одержання доказів; оцінити сильні та слабкі сторони внутрішнього контролю для визначення часу та масштабу аудиторських процедур; скласти основні робочі документи для можливих порушень в господарських операціях з основними засобами. Прикладом може бути схема аудиту документообігу з обліку основних засобів (рис. 1).

В ході проведення перевірки аудиторіві доцільно зосередитися на визначенні правильності відображення господарських операцій:

забезпеченості контролю за наявністю та збереженістю основних засобів; обґрунтованості віднесення предметів до основних засобів, їх групування та класифікації; точності оцінки основних засобів в обліку; правильності оформлення та відображення в обліку операцій з надходження та вибуття основних засобів; обґрунтованості нарахування та відображення в обліку зносу та ремонтів основних засобів; правильності та ефективності використання основних засобів; правильності оподаткування господарських операцій з основними засобами.



Рис. 1. Аудит документообігу з обліку основних засобів

Виходячи із зазначених напрямків, аудиторська перевірка повинна проходити в три етапи:

- визначення проблеми;

- збір даних;
- оцінка одержаної інформації.

При цьому систему облікових реєстрів слід розглядати з врахуванням можливих помилок, які можуть впливати на інформацію фінансової звітності.

Для одержання уявлення про ефективність внутрішнього контролю основних засобів з врахуванням напрямків контролю аудиторів слід розробляти “Тест оцінки стану внутрішнього контролю основних засобів”.

Процедури перевірки основних засобів деталізуються аудитором з врахуванням ознак можливих порушень та типових помилок. До них можуть бути віднесені: неповне заповнення реквізитів в інвентарних картках і невідповідність їх інформації даним Головної книги; неточне обчислення вартості придбаних основних засобів або їх переоцінки; невірне нарахування амортизації основних засобів; здійснення капітальних вкладень під видом капітальних ремонтів; неоприбуткування в бухгалтерському обліку матеріалів і запасних частин після ліквідації об’єктів; заниження орендної плати або недотримання принципів нарахування плати за здані в оренду об’єкти та ділянки; придбання об’єктів основних засобів у приватних осіб згідно договору купівлі-продажу по завищених цінах.

Тому при перевірці руху основних засобів звертається увага на зазначені по придбаних основних засобах — первісну вартість, знос та ціну; розшифровку предметів комплексу основних засобів; посилення при реалізації основних засобів на ринкову ціну, податок на додану вартість; дотримання порядку списання основних засобів (внаслідок непридатності, технічного переоснащення); повноту оприбуткування матеріалів та дорогоцінних металів від ліквідації основних засобів.

На організацію внутрішнього аудиту основних засобів впливає організаційна структура підприємства, характер технології, обрані варіанти амортизації та обліку зносу.

У аграрних підприємствах давно назріла необхідність створення системи внутрішнього аудиту. Наведемо аргументи на користь створення підрозділу внутрішнього аудиту:

1. Одна із задач внутрішнього аудиту — контроль за наявністю та збереженням активів;
2. Внутрішній аудит націлено на виявлення внутрішніх резервів підприємства і визначення шляхів їх вдосконалення;
3. Внутрішні аудитори контролюють дисципліну виконання персоналом своїх службових обов'язків.

Принципових підходів до організації внутрішнього аудиту два — або він створюється як окремий структурний підрозділ у підприємстві і очолюється головним аудитором, або в систему управління вводиться посада головного аудитора з відповідним підпорядкуванням йому структурних підрозділів. Для аграрних підприємств вважаємо більш доцільним створення відділу внутрішнього аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту може проводити аудит основних засобів за такими методиками:

- експрес аудит;
- деталізована аудиторська перевірка;
- змішана методика.

Вибір методики аудиторської перевірки залежить від поставлених цілей.

Методику експрес-аудиту доцільно обирати у разі необхідності оперативного затвердити достовірність обліку основних засобів. Для цього необхідно провести аудиторську перевірку реєстрів синтетичного обліку, головної книги (оборотно-сальдову відомість), звітність та іншу фінансову інформацію, що характеризує стан обліку основних засобів та відповідність його діючому законодавству.

Однак для отримання повного та об'єктивного уявлення про стан обліку основних засобів необхідно проводити більш глибоку перевірку, включаючи і первісну документацію. В цьому випадку, аудит основних засобів проводиться за відповідними циклами зв'язаних між собою операцій.

При проведенні деталізованої аудиторської перевірки основних засобів необхідно визначити послідовність проведення аудиту по кожному циклу. Послідовність проведення аудиту основних засобів по циклам відрізняється від послідовності проведення експрес-аудиту основних засобів на етапі здійснення конкретних аналітичних

процедур. Деталізований аудит передбачає деталізовану перевірку циклу за критеріями: наявність, права та зобов'язання, виникнення, повнота, вартісна оцінка, вимірювання, представлення та розкриття. В цьому разі, аудиторська перевірка поширюється не тільки на облікову документацію, але і на необлікові джерела інформації.

Головним недоліком деталізованого аудиту основних засобів є його масштабність, він потребує значних затрат робочого часу аудиторів на перевірку великого обсягу документів.

Даний недолік може бути усунений шляхом застосування змішаної методики аудиту основних засобів, суть якої полягає в поєднанні деталізованого та експрес-аудиту.

Послідовність процедур по змішаній методиці аналогічна методиці експрес-аудиту основних засобів. Але, якщо при проведенні експрес-аудиту виникає впевненість, щодо правильності відображення в обліку основних засобів, слід провести деталізований аудит циклу пов'язаних об'єктів та операцій.

Найбільш раціональним з точки зору строків проведення аудиту та об'ємів перевіряємої інформації є змішаний підхід. Він дозволяє зменшити затрати часу та забезпечити об'єктивність та достовірність аудиторської перевірки.

Якщо розглядати створення відділу внутрішнього аудиту, як задачу спрямовану на вдосконалення організації бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів, то в умовах конкурентного ринкового середовища, до цього необхідно віднестись як до інвестиційного проекту, тобто як до засобу вкладення грошових засобів в якісне покращення управління підприємством.

Проведені дослідження показали, що в економічній літературі до кінця не з'ясовано питання змісту й місця внутрішнього аудиту основних засобів як елементу внутрішнього контролю, що має важливе практичне значення. В статті обґрунтована роль внутрішнього аудиту основних засобів в управлінні підприємством.

Враховуючи, що методика внутрішнього аудиту основних засобів є питанням до кінця не з'ясованим як в теоретичному, так і в практичному плані, нами запропоновано основні етапи та методичні прийоми проведення таких перевірок.