

УДК 657.6

АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Барцева Н.С.

студент,

Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»,

Москва, Россия

Аннотация

В статье исследуются теоретические основы аудита основных средств. Описаны цель и объект аудита основных средств, изучены источники информации для получения аудиторских доказательств. Рассмотрены наиболее эффективные элементы системы внутреннего контроля основных средств. Приведен перечень типовых нарушений на этом участке.

Ключевые слова: основные средства, аудит, система внутреннего контроля, аудиторские доказательства, нарушения.

AUDIT OF CORE FUNDS

Bartseva N.S.

student,

National Research Nuclear University “MEPhI”,

Moscow, Russia

Annotation

The article examines the theoretical foundations of the audit of core funds, its purpose and object, the sources of information for obtaining audit evidence; considers the most effective elements of the system of internal control of core funds; gives a list of typical offenses in core funds accounting.

Keywords: core funds, audit, system of internal control, audit evidence, offenses.

В условиях рыночной экономики крайне высока роль учета и контроля за рациональным использованием ресурсов организации, в том числе и основных средств, так как они играют огромную роль в процессе труда, образуя производственно–техническую базу и определяя производственную мощь предприятия. По этой причине необходимо своевременное проведение аудиторской проверки правильности учета и использования основных средств.

Особенно важно проведение аудиторской проверки основных средств на крупных промышленных предприятиях, где на долю основных средств приходится значительная часть всего имущества организации. Такие предприятия имеют огромные производственные площади, различные сооружения, множество техники и оборудования.

Актуальность внешнего и внутреннего профессионального аудита заключается в создании условий, обеспечивающих экономическую устойчивость, гарантии собственникам сохранности их вложений, предоставление информации о реальном положении дел предприятия другим пользователям.

Цель аудита основных средств – собрать доказательства для установления соответствия применяемого в организации порядка учета операций по движению основных средств требованиям нормативно-правовых актов, действовавших в проверяемом периоде, чтобы сформировать мнение о достоверности объекта аудита во всех существенных аспектах.

Объект аудита основных средств сложен. Его можно представить в следующем виде (таблица 1):

Таблица 1 – Объект аудита основных средств

Сведения, подлежащие раскрытию	Форма отчетности, в которой раскрываются сведения
Остаточная стоимость основных средств, незавершенные вложения в объекты основных средств	Бухгалтерский баланс, раздел «Внеоборотные активы», строка 1150 «Основные средства»
Остаточная стоимость объектов основных средств, приобретенных с целью сдачи в аренду, лизинг, прокат	Бухгалтерский баланс, раздел «Внеоборотные активы», строка 1160 «Доходные вложения в материальные ценности»
Первоначальная стоимость и накопленная амортизация основных средств (на начало и на конец отчетного и предыдущего года), а также информация о поступлении (выбытии) основных средств, переоценке и начисленной амортизации за отчетный и предыдущий год	Пояснения к бухгалтерскому (финансовому) отчету, таблица «Наличие и движение основных средств»
Стоимость незавершенных капитальных вложений (на начало и на конец отчетного и предыдущего года), ее изменения за отчетный период и предыдущий год	Пояснения к бухгалтерскому (финансовому) отчету, таблица «Незавершенные капитальные вложения»
Увеличение (уменьшение) стоимости объектов основных средств в результате их частичной ликвидации или достройки, дооборудования или реконструкции	Пояснения к бухгалтерскому (финансовому) отчету, таблица «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации»
Информация по основным средствам, сданным или взятым в аренду, находящимся на государственной регистрации, переведенным на консервацию, используемых в ином качестве	Пояснения к бухгалтерскому (финансовому) отчету, таблица «Иное использование основных средств»
Доходы от операций с основными средствами	Отчет о финансовых результатах, строка 2340 «Прочие доходы»
Расходы от операций с основными средствами	Отчет о финансовых результатах, строка 2350 «Прочие расходы»
Результат переоценки основных средств, изменяющий величину добавочного капитала	Отчет о финансовых результатах, строка 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» Отчет об изменениях капитала, строка 3212 «Увеличение капитала за счет переоценки имущества» и строка 3222 «Уменьшение капитала в результате переоценки имущества»
Поступления от продаж основных средств	Отчет о движении денежных средств, раздел «Денежные потоки от инвестиционных операций»,

	строка 4211 «Поступления от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых сложений)»
Платежи, связанные с приобретением основных средств	Отчет о движении денежных средств, раздел «Денежные потоки от инвестиционных операций», строка 4221 «Платежи в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов»
Способы оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Пояснения к бухгалтерскому (финансовой) отчетности, раздел «Основные средства»
Изменение стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету	Пояснения к бухгалтерскому (финансовой) отчетности, раздел «Основные средства»
Принятые организацией сроки полезного использования объектов основных средств (по основным группам)	Пояснения к бухгалтерскому (финансовой) отчетности, раздел «Основные средства»
Объекты основных средств, стоимость которых не погашается	Пояснения к бухгалтерскому (финансовой) отчетности, раздел «Основные средства»

Проводя проверку, аудитор пользуется различными источниками информации. В их состав можно отнести и различные нормативные документы, и принятую в организации учетную политику. Однако, помимо них существует еще множество источников аудиторских доказательств для проведения проверки основных средств. Их можно сгруппировать и отразить следующим образом:

1) Правоустанавливающие документы – сюда относятся все виды договоров, определяющих права организации на основные средства: договоры поставки, дарения, мены, страхования и т.д. Также в эту группу можно отнести документы, отражающие планы организации на реконструкцию, модернизацию, ремонт, а также бизнес-планы. Сюда же могут быть включены различные приказы, например, по учетной политике, о создании постоянно действующей технической комиссии, о проведении инвентаризации и т.д.

2) Первичные документы – в эту группу относятся как унифицированные межведомственные формы, разработанные Госкомстатом РФ и

утвержденные руководителем, так и оригинальные формы, созданные организацией самостоятельно. Оригинальной первичной документацией оформляются операции начисления амортизации, переоценки объектов основных средств, создание резервов на ремонт или вывод из эксплуатации и т.д.

- 3) Учетные регистры – сюда можно отнести оборотно-сальдовую ведомость и карточки счетов, используемых для учета основных средств: 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 83 «Добавочный капитал», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов». Также необходимо учитывать, что арендованные или сдаваемые в аренду основные средства могут числиться за балансом, поэтому могут понадобиться карточки забалансовых счетов.
- 4) Отчетность – сюда включаются все формы бухгалтерской финансовой отчетности, а также некоторые виды налоговой (например, налоговые декларации по налогу на имущество) и статистической отчетности.
- 5) Внутренние данные – в этой группе могут быть собрана информация из отделов капитального строительства, ремонта, отдела обслуживания и эксплуатации и прочих структурных подразделений, связанных с основными средствами.
- б) Запросы – сюда относят такие источники информации, как опросы материально ответственных лиц, эксплуатирующих объекты основных средств работников, членов постоянно действующей технической комиссии, подписывающих акты оприходования и списания основных средств, и прочих лица, так или иначе связанными с основными средствами. Также в письменном виде берутся

разъяснения у должностных лиц: директора, главного бухгалтера, главного инженера.

- 7) Подтверждения – сюда собирается информация, полученная от сторонних лиц, относящихся к операциям с основными средствами: от поставщиков и покупателей, арендаторов и арендодателей, ремонтных бригад, транспортных организаций, подрядчиков и строителей и т.д.
- 8) Результаты аналитических процедур – в эту группу может быть включена любая аналитика основных средств. Особенно полезным будет расчет таких показателей, как фондоотдача, коэффициенты ввода и выбытия, рентабельность основных средств, коэффициент сменности, производительность оборудования, коэффициенты износа и годности, средняя норма амортизации.
- 9) Результаты осмотров – целесообразным представляется осмотр объектов недвижимости, поскольку из всех основных средств они, как правило, наиболее дорогостоящи и немногочисленны. Для остальных основных средств по возможности проводится процедура инвентаризации.
- 10) Перекрестные процедуры – здесь имеет смысл воспользоваться информацией с участка аудита кредитов и займов, с которого могут быть получены данные об объектах основных средств, находящихся в залоге.
- 11) Заключение экспертов – на этом участке может потребоваться профессиональная помощь оценщика для получения достоверной информации о стоимости объектов основных средств.
- 12) Пересчет – применяется для проверки сумм начисленной амортизации. Чаще всего выборочно проверяются отдельные основные средства из разных амортизационных групп. Также могут быть пересчитаны

резервы произведенных ремонтов, если они создаются, и переоценки, если она проводится.

Перед составлением плана и программы проверки основных средств, необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учету таких операций. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета и определить дальнейшее направление проверки.

При тестировании системы внутреннего контроля основных средств в первую очередь необходимо выяснить, какие ее элементы применяются в организации и насколько хорошо они функционируют.

Существует достаточно много приемов внутреннего контроля, однако, как показывает практика, наиболее эффективными являются:

- 1) Система материально ответственных лиц – при проверке необходимо выяснить, сколько их, в каком порядке за ними закреплены объекты основных средств, со всеми ли заключены договоры о полной или частичной материальной ответственности.
- 2) Инвентаризация – является одним из наиболее простых и эффективных приемов, поскольку дает моментальные и наглядные результаты.
- 3) Порядок санкционирования операций – здесь нужно обратить внимание на наличие постоянно действующей комиссии, которая принимает решения о покупке или списании объектов основных средств.
- 4) Нумерация – позволяет точно знать количество объектов основных средств путем присвоения им инвентарных номеров.
- 5) Средства физической защиты – камеры видеонаблюдения, сигнализация, замки, охрана и т.д. позволяют предотвратить хищение или порчу объектов основных средств.
- 6) Юридическое сопровождение – наличие грамотных юристов значительно снижает риски, связанные с правами организации на ее

основные средства, а также с соблюдением всех требований нормативных актов.

- 7) Автоматизация расчетов – этот прием сводит на нет ошибки, обусловленные человеческим фактором: усталостью, невнимательностью и т.д.

Нарушения, выявляемые при проверке основных средств, могут быть чрезвычайно разнообразны, но основные из них, сгруппированные по предпосылкам подготовки финансовой отчетности, представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Перечень типовых нарушений на участке основных средств

Предпосылки подготовки финансовой отчетности	Вероятные нарушения	Аудиторские процедуры
Реальность	<ul style="list-style-type: none"> - учтен несуществующий объект основных средств; - дважды учтен один и тот же объект основных средств; - учтен объект основных средств со сроком полезного использования менее года; - учтен объект основных средств, не приносящий организации экономических выгод; - хищение объекта основных средств 	Наблюдение за инвентаризацией, аналитические процедуры, опрос работников, наблюдение, получение письменных разъяснений руководителя
Возникновение	<ul style="list-style-type: none"> - фиктивное списание пригодного объекта как непригодного с целью хищения; - отражена в учете фиктивная покупка основного средства; - отражены в учете затраты на ремонт основного средства, который не был проведен; - фиктивный перевод объекта на консервацию; - фиктивное списание объекта как уничтоженного в результате несчастного случая 	Запрос информации в отделах обслуживания и эксплуатации и ремонта, анализ договоров и актов, получение письменного подтверждения от поставщиков и покупателей
Полнота	<ul style="list-style-type: none"> - приобретенный объект основных средств не принят к учету; - не отражены на забалансовых счетах арендованные основные средства; - не отражена в учете продажа объекта основных средств; 	Сопоставление данных бухгалтерского учета с данными отделов капитального строительства, обслуживания и эксплуатации;

	<ul style="list-style-type: none"> - не отражен в учете перевод на консервацию; - на балансе числится подаренный организацией объект 	наблюдение за инвентаризацией
Права	<ul style="list-style-type: none"> - отсутствие договора купли-продажи на приобретенное основное средство; - отсутствие государственной регистрации на объекты недвижимости; - не поставлено на учет в ГИБДД транспортное средство; - отсутствие договора дарения основного средства в письменной форме; - поставщиком не подписан договор купли-продажи основного средства; 	Изучение договоров купли-продажи, мены, дарения, пользования земельными участками, лизинга; разрешений на строительство; документов, подтверждающих государственную регистрацию
Точность	<ul style="list-style-type: none"> - проведена дооценка ранее уцененного объекта на счет 83 без использования счета 91; - затраты, связанные с приобретением объекта основных средств, отнесены на 01 счет без использования счета 08; - доход от продажи основного средства отнесен на добавочный капитал; - доход от безвозмездного поступления основного средства отнесен на 91 счет без использования счета 98; - дважды начислена амортизация 	Анализ договоров и первичных документов на предмет соответствия операций проверяемому периоду и корректности проводок; арифметический пересчет отдельных показателей
Оценка	<ul style="list-style-type: none"> - расходы на реконструкцию или модернизацию списаны в текущие; - затраты, связанные с приобретением основных средств, включены в состав общехозяйственных расходов; - неверное установление амортизационной группы основного средства; - полученное безвозмездно основное средство принято к учету по той же стоимости, по которой оно стояло на учете у дарителя; - начисление амортизации не тем способом, который указан в учетной политике 	Инспектирование договоров, сопроводительной и расчетной документации
Представление	<ul style="list-style-type: none"> - не раскрыта существенная информация о физическом уничтожении объекта основных средств после отчетной даты; - отсутствие в должностных инструкциях работников записей об обязанности создания объектов основных средств; - отнесение основных средств, предназначенных для сдачи в аренду, в состав строки 1150 в бухгалтерском балансе; 	Аналитические процедуры, получение письменных разъяснений руководителя, оценка влияния нарушений на достоверность отчетности

	- не раскрыта информация об основных средствах в залоге; - не раскрыта информация об операциях с аффилированными лицами	
--	--	--

Таким образом, можно сделать вывод, что аудиторская проверка основных средств – процесс длительный и кропотливый, требующий от аудитора пристального изучения применяемой на предприятии методики учета и первичных документов. Во время проверки требуется проверить множество разнообразных операций, что определяет проверку этого участка как одну из наиболее трудоемких.

В результате аудита основных средств собственники и руководство получают достоверную информацию о состоянии учета на этом участке и допущенных нарушениях, а также рекомендации по устранению проблем и совершенствованию учетной системы. И, поскольку в условиях рыночной экономики интересы администрации и пользователей информации о финансовом состоянии организации объективно не совпадают, роль аудитора как единственного человека, способного подтвердить достоверность отчетности организации, очень велика.

Библиографический список:

- 1) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ
- 2) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ
- 3) Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. №117-ФЗ
- 4) Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ
- 5) Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету"

- 6) Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 154н (ред. от 09.11.2017) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)"
- 7) Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)"
- 8) Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"
- 9) Приказ Минфина России от 25.11.1998 N 56н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)"
- 10) Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99"
- 11) Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"
- 12) Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)"
- 13) Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)"
- 14) Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 N 11н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011)"

- 15) Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"
- 16) Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.03.2018) "О формах бухгалтерской отчетности организаций"
- 17) Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"
- 18) Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств"
- 19) Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"
- 20) Общероссийский классификатор основных фондов" (принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст) (ред. от 08.05.2018)
- 21) Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (ред. от 28.04.2018) "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"
- 22) Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств"
- 23) Постановление Правительства РФ от 25.11.1993 N 1233 (ред. от 14.02.1994) "О переоценке основных фондов (средств) предприятий и организаций"
- 24) "Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н)
- 25) Андреев В.Д. Практикум по аудиту /М: Финансы и статистика, 2017 г.

- 26) Бычкова, С. М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. - М.: Лань, 2016. - 320 с.
- 27) Ерофеева, В. А. Аудит: учеб. пособие для бакалавров / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова; Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2016. — 640 с.
- 28) Мартынова, Р. Ф. Аудит. Руководство для бухгалтеров / Р.Ф. Мартынова. - М.: Омега-Л, 2017. - 224 с.
- 29) Полисюк, Г. Б. Аудит. Технология проверки / Г.Б. Полисюк, Г.И. Сухачева. - М.: Академический Проект, Трикста, 2016. - 176 с.
- 30) Савин А.А. Аудит/А.А. Савин. – М.: Инфра-М, 2016. -512 с.

Оригинальность 85%