

Марія Костишина, кандидат економічних наук, доцент

Львівської державної фінансової академії

АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті автор аналізує питання аудиту основних засобів підприємства. На новому етапі розвитку важливого значення набувають питання їх ефективного використання та збереження.

Постановка проблеми. З огляду на те, що основні засоби займають значну частку в загальному фонді майна на більшості підприємств, на сучасному етапі розвитку важливого значення набувають питання їх ефективного використання та збереження. Цьому значною мірою сприяє здійснення дієвого контролю за станом та використанням цих об'єктів.

Актуальною метою даної статті буде характеристика аудиту основних засобів. Найважливіша мета аудиту – пізнання об'єктивної істини про господарські явища, що вивчаються. Під істиною розуміють ті знання про предмет, які правильно відображають його предмет і відповідають йому. Оскільки істина відображає об'єктивно існуючий світ, її зміст не залежить від свідомості людини. Тобто істина об'єктивна, її зміст характеризується тими об'єктивними процесами, які вона відображає. Аудитор, в першу чергу, спрямовує свої зусилля на встановлення об'єктивної істини щодо дій і подій господарюючого суб'єкта [8].

Мета статті. Визначити суть аудиторських доказів; робочі документи аудитора; мету складання робочих документів; вимоги аудиторських робочих документів; поділ робочих документів за формою надання, за способом складання; мету складання аудиторського висновку; умови надання позитивного висновку клієнту; розділи які складають аудиторський висновок;

Виклад основного матеріалу. Нормативом 14 “Аудиторські докази” зазначено, що аудитор повинен одержати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержуються в результаті належного поєднання тестів системи контролю та процедур перевірки на суттєвість. За деяких обставин докази можуть бути одержані тільки в

результаті процедур перевірки на суттєвість.

Аудиторські докази – інформація, одержана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту. Аудиторські докази складаються з первинних документів та облікових записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел [6].

Законом України “Про аудиторську діяльність” та національним нормативом України з аудиту № 26 “Аудиторський висновок” передбачено, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити інформацію, отриману на підставі аудиторських доказів, для формування висновку.

У цілому, процес аудиту слід розглядати як встановлення істини, одержання доказів, донесення істини до користувачів інформації шляхом видачі об'єктивних висновків аудитора.

Жодна господарська операція, що здійснюється на підприємстві, не зникає безслідно, а обов'язково, тією чи іншою мірою, відображається у певних документах. Тут чітко проявляється дія закону всебічного взаємозв'язку явищ і загального відображення матеріального світу. Це дозволяє аудитору через деякий час встановити законність, достовірність і доцільність здійсненої операції.

Процес аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені.

Робочі документи аудитора – це записи, зроблені ним під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних, також документальна інформація, отримана в процесі аудиту від третіх осіб, підприємства-клієнта, або усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування [7].

Склад та кількість аудиторських документів визначаються аудитором у кожному конкретному випадку. При цьому вирішальне значення має мета складання робочих документів, а саме:

- планування аудиторської перевірки;

АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт;
- збір матеріалів для перевірки фінансової звітності з їх подальшим узагальненням;
- складання аудиторського звіту і підготовка висновку про фінансову звітність;
- забезпечення юридичної обґрунтованості проведення аудиту, його законності;
- контроль робочого часу аудитора та обґрунтування оплати його праці (гонорару);
- контроль за якістю проведеної перевірки;
- отримання у випадку необхідності інформації про перевірку конкретного підприємства, що відбувалася декілька років тому, наприклад, у випадках судової справи, виникнення суперечок, претензій та ін.;
- забезпечення можливості отримання відповідей на так названі зворотні питання (від клієнта, акціонерів та інших зацікавлених осіб), тобто довести правоту аудитора або доповнити деякі питання;
- обґрунтований вибір методики, методів та способів проведення аудиту, напрямів та підходів перевірки;
- документальне оформлення встановленого або визначеного самим аудитором аудиторського ризику з наведенням його величини;
- формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію аудитора, його компетентність та можливості їх підвищення;
- отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок.

На вибір кількості, складу, змісту та форми подання аудиторських документів впливають також фактори: кваліфікація аудитора, його попередній досвід роботи (як загальний, так і на конкретному підприємстві); умови угоди про проведення аудиту; нормативи, правила та внутрішні стандарти, що встановлюються та використовуються аудиторською фірмою або приватним аудитором. Але при цьому аудиторські робочі документи повинні відповідати наступним вимогам:

- містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі у перевірці, мав змогу скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;
- документи повинні бути складені в процесі перевірки, їх складання після закінчення перевірки не дозволяється;
- при складанні робочих документів аудитор повинен враховувати не лише інформацію, що стосується звітного періоду, а й дані минулих періодів (наприклад, сальдо по рахункам на

кінець попереднього періоду), а також інформацію, отриману після складання бухгалтерської звітності, про події, що сталися після завершення звітного періоду і можуть істотно вплинути на діяльність або фінансовий стан підприємства;

- документи повинні відображати найбільш істотні моменти, стосовно яких аудитор повинен висловлювати свою думку, охоплювати найбільш важливі напрями перевірки та завдання, поставлені та розв'язанні аудитором;
- дозволяти оцінити фінансову звітність згідно зі встановленими критеріями;
- містити інформацію, необхідну або корисну для наступних аудиторських перевірок;
- відображати стан та оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві і ступінь довіри до неї;
- фіксувати проведені аудиторські процедури з перевірки та оцінки системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики та відповідність бухгалтерського обліку на підприємстві встановленим принципам, стандартам, вимогам та законам;
- повинні бути чіткими та розбірливими;
- скорочення та умовні позначення повинні бути пояснені на початку папки робочих документів;
- необхідно обов'язково вказувати місце та дату складання документа, прізвище аудитора та його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- повинні бути вказані джерела інформації та дані про походження наведених документів, що фіксують господарсько-фінансову діяльність підприємства, а також про виконані аудиторські процедури.

Робочі документи аудитора тісно пов'язані з отриманням та відображенням аудиторських доказів, оскільки перші документально фіксують останні. Виходячи з цього, маючи уявлення про способи та джерела отримання аудиторських доказів, робочі документи можна класифікувати наступним чином: отримані від третіх незацікавлених осіб (відповіді на запити аудитора до банку), отримані від підприємства-клієнта (оригінали та копії первинних документів, облікових регістрів, звітів), складені самим аудитором (зафіксовані документально особисті спостереження, результати тестів, аналітичного огляду).

У процесі аудиторської перевірки аудитор виконує велику кількість різноманітних аудиторських процедур, що допомагають розв'язати поставлені перед ним завдання [4]. Виходячи з цього, робочі документи за їх призначенням, тобто метою складання, можна класифікувати таким чином:

АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

- оглядові, в яких наведена загальна характеристика підприємства-клієнта або загальний огляд фінансової звітності;

- інформативні, що надають точну інформацію про здійснені господарські операції, події та стан справ;

- перевірочні – свідчать про перевірку стану відображених у звітності активів та пасивів, їх повноти, фактичної наявності, належності за всіма критеріями оцінки звітності;

- підтверджувальні – відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують або не підтверджують інформацію, надану підприємством-клієнтом, або висновки аудитора;

- розрахункові, що містять деякі розрахунки аудитора і підтверджують дані фінансової звітності (власні розрахунки аудитора для перевірки правильності визначення бухгалтерських підсумків, сальдо);

- порівнювальні, що складаються аудитором з метою порівняння, наприклад, показників звітного та попереднього періодів з метою виявлення тенденцій розвитку підприємства або порівняння результатів діяльності підприємства-клієнта та інших підприємств цієї галузі;

- аналітичні, що складаються в результаті використання аудитором методу аналітичного огляду.

За формою надання робочі документи можуть бути табличними (зміст представлено у формі таблиці), текстовими (описова форма), графічними (у вигляді графіків, діаграм і схем) та комбінованими (поєднання табличного, текстового та графічного матеріалу).

Відповідно до способу складання робочі документи аудитора поділяються на ручні та виготовлені на машинних носіях.

Вибір техніки складання робочих документів в основному залежить від того, яким способом ведеться бухгалтерський облік на підприємстві, а також особистого досвіду та компетентності аудитора.

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в процесі перевірки, є аудиторським дос'є (папкою), що має свій номер, відмітки про дати початку та закінчення перевірки.

Вимоги до робочих документів аудитора визначають їх обов'язкові реквізити та складові, а саме: найменування документа, назва клієнта, порядковий номер документа та сторінка його розміщення в дос'є, період перевірки, зміст (зазначення процедур, методів, отриманих результатів, висновки аудитора стосовно конкретних фактів перевірки), зазначення осіб,

що склали та перевірили документ, їх підписи, дата складання документа та інші спеціальні реквізити [3].

Робочі документи аудитора повинні зберігатися в дос'є у визначеній послідовності: організаційні, адміністративні, документи аудиторських процедур за окремими статтями річного звіту та інші аудиторські дані, висновки і рекомендації (пропозиції).

Як правило, аудитор самостійно вирішує питання про склад робочих документів та форму їх надання (за винятком стандартних робочих документів – тестів, листів перевірки, встановлених форм запитів) у кожному конкретному випадку.

Для кожної стадії аудиторської перевірки характерне складання деяких робочих документів аудитора, послідовність яких в основному дозволяє дотримуватися визначеної послідовності документів у дос'є.

Аудитор обов'язково повинен зафіксувати мету і завдання майбутньої аудиторської перевірки, для чого складається відповідний робочий документ. Важливими робочими документами аудитора є документи з планування аудиту (план і програма аудиторської перевірки).

На наступній стадії аудиторської перевірки аудитор повинен скласти робочі документи з перевірки внутрішнього контролю, дотримання принципів бухгалтерського обліку, попереднього аналітичного огляду стану справ на підприємстві.

На стадії фізичної перевірки окремих статей балансу основним методом є інвентаризація, на якій присутній аудитор. Після інвентаризації аудитор складає звіт, в якому відображає результати інвентаризації та необхідні коригування у фінансовій звітності.

Найбільша кількість робочих документів складається на стадії оцінки звітності, тобто при безпосередній перевірці показників фінансової звітності. Це документи з детального аналітичного огляду, перевірки та підтвердження окремих показників, документів. З цією метою широко використовуються тести, запити, а також докази, надані підприємством-клієнтом (первинні документи, дані аналітичного та синтетичного обліку та інше), та документи, що складаються особисто аудитором.

Значну частину робочих документів стадії оцінки звітності складають копії реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, на яких аудитор робить свої відмітки, записи про перевірку, підтвердження сум, залишків та інших даних, використовуючи при цьому спеціальні позначення. На таких копіях, як і на інших робочих документах, проставляються відомості

АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

про те, хто і коли виконав та перевіряв. Поряд з цифрами, що цікавлять аудитора, робляться відмітки про результати їхньої перевірки і про те, на підставі чого (головної книги, журналів-ордерів, відомостей, документів, отриманих на запити від третіх осіб та інших) проведена ця перевірка.

Після завершення оцінки окремих статей звітності та узагальнення отриманих результатів на останній стадії аудиту складають звіт про перевірку, що містить висновок аудитора про фінансову звітність клієнта.

Протягом усього періоду ведення досьє, а також після завершення аудиторської перевірки та подання звіту клієнту аудитор повинен забезпечувати належні умови зберігання документів.

Робочі документи повинні зберігатися в поточному архіві аудитора протягом року, а потім передаватися до постійного архіву аудиторської фірми на довгострокове зберігання.

Особливої уваги потребує проблема конфіденційності інформації (змісту) робочих документів. Це одна з головних вимог та принципів роботи аудитора та правил аудиторської етики. Документи аудиторської перевірки є власністю аудитора, їх зміст – конфіденційний і не підлягає розголосу. Аудитор повинен зберігати комерційну таємницю підприємства-клієнта і без згоди останнього не передавати будь-кому робочі документи про проведену перевірку, за винятком окремих випадків (наприклад, за вимогою правоохоронних органів; у випадку контролю роботи аудитора та її якості з боку інших аудиторів або адміністрації аудиторської фірми).

Відповідно до Національного нормативу аудиту № 26 “Аудиторський висновок”, результати аудиту оформлюються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітке і ясне уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність.

Метою складання аудиторського висновку є надання висновку аудитором (аудиторською фірмою) про повноту, достовірність і неупередженість інформації щодо статутного капіталу, що розкривається у звітності господарюючого суб'єкта.

Аудиторський висновок складається на українською мовою, вартісні показники виражаються у валюті України. Виправлення в аудиторському висновку не допускаються.

До аудиторського висновку додається бухгалтерська звітність господарюючого суб'єкта, щодо якого проводився аудит. З метою ідентифікації на формі звітності повинен бути

підпис аудитора або спеціальний штамп аудиторської фірми.

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, а також можлива відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

Позитивний висновок надається клієнту у випадках, коли, на думку аудитора, виконано наступні умови:

- аудитор одержав всю інформацію і пояснення, необхідні для досягнення мети аудиту;
- надана інформація достатньою мірою відображає реальний стан справ на підприємстві;
- наявні адекватні та достовірні дані з усіх суттєвих питань;
- фінансова документація підготовлена відповідно до прийнятої на підприємстві облікової політики, яка відповідає вимогам П(С)БО;
- фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і не містить суттєвих суперечностей;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Якщо аудитор не знайшов порушень або навпаки, такі порушення, що не впливають на законність функціонування, не спричиняють збитків державі, засновникам або акціонерам, то він фіксує це в аналітичній частині аудиторського висновку. При цьому аудитор має право надати позитивний висновок.

Будь-яка реальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня непевності або незгоди.

У випадку непевності і незгоди аудитор видає умовно-позитивний висновок.

У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен описати усі суттєві причини його невпевненості і незгоди. Такі причини коротко наводяться в окремому розділі висновку з посиланням на розділ, де висловлюється негативний висновок або дається відмова від висновку.

Якщо аудитор виявив порушення, які впливають на законність функціонування або спричиняють збитки державі, засновникам або акціонерам, то він фіксує це в аналітичній частині аудиторського висновку. В цьому випадку аудитор надає час для усунення виявлених порушень. Якщо порушення не виправлені, аудитор не має права надати позитивного висновку.

Якщо аудитор не має можливості на підставі

АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

наведених аргументів сформулювати висновок про фінансову звітність підприємства, він відмовляється від надання аудиторського висновку.

Окрім основних видів аудиторських висновків про перевірену фінансову звітність, існують висновки спеціального призначення. Такі висновки складаються за результатами виконання спеціальних аудиторських завдань за ініціативою самого господарюючого суб'єкта або за дорученням правоохоронних органів [1].

Згідно з Національним нормативом №26, аудиторський висновок складається у довільній формі, але обов'язково в ньому мають бути наступні розділи:

1) заголовок аудиторського висновку – говорить про те, що аудиторська перевірка проводилася незалежним аудитором. Дається назва аудитора або аудиторської фірми. Також наводиться повна назва підприємства, яке перевірялося, та час перевірки;

2) вступ – міститься інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Говориться також про те, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівництво підприємства, про відповідальність аудитора за аудиторський висновок;

3) масштаб перевірки – цей розділ дає впевненість користувачу у тому, що аудиторська перевірка здійснена у відповідно до вимог діючого законодавства та норм, що регулюють аудиторську практику. Говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості про те, що фінансова звітність не має суттєвих помилок. Під час перевірки аудитор повинен давати оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор повинен керуватися положеннями Національного нормативу №11 “Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки”. Також зазначається, що аудитор під час перевірки брав до уваги лише суттєві помилки, керуючись принципом вибіркової перевірки. Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємствах у період перевірки;

4) висновок аудитора про перевірену фінансову звітність – у цьому розділі дається висновок аудитора про фінансову звітність, про її правильність в усіх суттєвих аспектах;

5) дата аудиторського висновку – аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської

перевірки. Дата на аудиторському висновку проставляється того самого дня, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку;

6) підпис аудиторського висновку – аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту;

7) адреса аудиторської фірми – в аудиторському висновку вказується адреса аудиторської фірми та номер ліцензії на аудиторську діяльність. Ця інформація може розміщуватися як при кінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

Висновки. Таким чином, аудит основних засобів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо – ще й дуже важлива частина в загальному аудиті підприємства, позаяк може значно впливати на його кінцеві результати.

1. *Аудит: учеб. для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, и др. – 2-е изд., перер. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 655 с.*

2. *Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита: Изд. 5-е, перер. и доп. – М.: Изд. дом “Филинь”, Рилант, 2000. – 656 с.*

3. *Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підр. для студ. – 2-е вид. Перер. і доп. – Жит.: ПП., “РУТА”, 2002. – 672 с.*

4. *Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 3-те вид., стер. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2002. – 363 с.*

5. *Дорош Н.І. Аудит: методичне і орг-ція, – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.*

6. *Зубілевич С.Я, Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Либідь, 1996. – 267 с.*

7. *Кулаковсько Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навч. посіб. для студ. – Львів: Піча Ю.В.; К.: “Каравелла”, Львів: “Новий – Світ – 2000”, 2002. – 504 с.*

8. *Облік і аудит основних засобів: Бондар М.І. автореф. К 2001.*

9. *Пупко Г.М. Аудити ревизия: Учеб. пособ. – Мн.: Мисанта, 2002. – 429 с.*

10. *Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Т. “Світ”, 1998. – 267 с.*

11. *Скобара В.В. Аудит: методологія і організація. – М. “Дело и сервис”, 1998г. – 576 с.*

12. *Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 233 с.*

13. *В. Шилин “Сравнение национальных и междунациональных методологических и организационных принципов аудита” // Бухгалтерский учет и аудит, №2, 2002. – С. 40.*