

## НЕОБОРОТНІ МАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

На сучасному етапі економічного розвитку необоротні активи, як і раніше, залишаються найголовнішим фактором виробництва. Від рівня технічної озброєності залежать і якість продукції, і продуктивність праці, і навіть показники рентабельності. В обліковій сфері значне місце займають необоротні матеріальні активи, операції з якими вимагають чіткого і точного розкриття не лише у первинних документах, бухгалтерських реєстрах, а й у фінансовій звітності. Достовірність відображення в обліку суб'єкта господарювання операцій з необоротними матеріальними активами підтверджується при проведенні незалежного фінансового контролю - аудиторської перевірки.

Метою аудиту необоротних матеріальних активів, який є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, є об'єктивний збір та перевірка фінансової інформації, встановлення ступеня відповідності аудиторських тверджень прийнятим обліковим нормам та надання результатів перевірки щодо підтвердження достовірності відображення необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності зацікавленим користувачам. Саме за допомогою аудиту можна розкрити помилки, некоректні операції та інші недоліки відображення в обліку та звітності операцій з необоротними матеріальними активами. Тому на сучасному етапі дослідження проблемних питань обліку та звітності необоротних активів підприємства, які виявляються при проведенні аудиторської перевірки, є актуальними.

Питання аудиторського контролю досліджуються багатьма вченими, науковцями та фахівцями. Серед відомих вітчизняних вчених можна відмітити вагомий внесок Баранова П.П., Петрик О. А., Давидова Г.М., Дорош Н. І., Редька О.Ю., Рядської В.В., Шалімової С.С., заслуговують уваги і праці російських вчених: Азарської М.А., Іванової О.С., Шешукової Т.Г., Орлова Д.В.

На сьогодні, незважаючи на цінність напрацювань попередників, і досі існує багато невирішених питань у сфері аудиту, зокрема, аудиту необоротних активів, що уможливило подальший науковий пошук.

Метою даної статті є визначення основних методичних аспектів контролю при здійсненні аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів.

На початковому етапі проведення аудиту спочатку необхідно перевірити наявність Положення про облікову політику підприємства, його змістовне наповнення. Слід відмітити, що на підприємствах, особливо невеликих, зустрічаються випадки відсутності наказу про облікову політику взагалі, що порушує вимоги ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], або здійснюється формальне роздрукування шаблонного наказу, знайденого в Інтернеті, без урахування особливостей діяльності певного підприємства. Стосовно необоротних активів у наказі мають бути передбачені:

- методи амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- питання щодо переоцінки необоротних активів.

Інші питання обліку необоротних активів розкриваються в обліковій політиці за бажанням підприємства.

Після вивчення облікової політики підприємства необхідно встановити наявність первинних документів на придбання необоротних активів, введення їх в експлуатацію та подальший рух, а також правильність заповнення первинних документів та облікових регістрів. У цьому контексті слід перевірити:

- правильність заповнення документів, наявність усіх підписів. На практиці трапляються випадки, коли акти роздруковуються формально, без заповнення або з невірним заповненням рядків, та зберігаються без підписів і печатки;

- відповідність наказів про введення в експлуатацію актам в частині дати, найменувань необоротних активів, їхньої кількості. Особливо слід звернути увагу на документи введення в експлуатацію складних об'єктів, що складаються з кількох частин. Іноді в наказі зазначено один об'єкт, а актів – декілька, на кожну з частин об'єкта, або навпаки. В такому випадку, якщо підприємство прийняло рішення амортизувати об'єкт окремими частинами, в наказі має бути прописано, що в експлуатацію вводиться об'єкт, який складається з певних частин, що будуть амортизуватись окремо. Якщо в експлуатацію вводиться комплексний об'єкт, який буде використовуватись та амортизуватись як одне ціле, в наказі також зазначається назва даного об'єкта та перераховуються його складові частини.

Далі, визначається правильність включення витрат до первісної вартості необоротних активів при їх придбанні. Іноді зустрічаються випадки обліку в якості окремого об'єкта основних засобів витрат на монтаж, або налагодження складного об'єкта, або взагалі віднесення їх на витрати звітного періоду. Згідно п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» такі витрати повинні додаватися до первісної вартості, щодо якого надається відповідна послуга з монтажу, установки, налагодження [2].

Також можуть відноситися на витрати замість створення об'єкта нематеріальних активів послуги з розробки та впровадження програмних продуктів, але, відповідно до п. 10 та п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, в якому вони придатні для використання за призначенням [3].

Перевіряється наявність об'єктів, на які не заводилась окрема інвентарна картка та не присвоювались інвентарні номери. При введенні в експлуатацію деяких основних засобів на них не заводиться окрема інвентарна картка в програмі 1С:Підприємство, а новий об'єкт додається до вже існуючого, що порушує облікові норми, за якими одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт. Також об'єктам основних засобів не присвоюються інвентарні номери, хоча для аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів кожному об'єкту має присвоюватись інвентарний номер.

Потім проводиться перевірка рахунків, на яких ведеться облік необоротних активів, випадки їх невірного застосування. З цього приводу наведемо випадки обліку необоротних активів за невідповідними рахунками, які можна зустріти у практиці перевірок:

- облік комп'ютерної техніки і периферійних пристроїв на рахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар» замість рахунку 104 «Машини та обладнання»;

- облік офісних меблів на рахунку 104 «Машини та обладнання» або 109 «Інші основні засоби» замість рахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;

- облік нематеріальних активів на рахунках обліку основних засобів;

- облік вартості ремонту орендованого приміщення на рахунку 103 «Будівлі та споруди». Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, відображаються як капітальні інвестиції у створення інших необоротних матеріальних активів (рахунок 117);

– облік вартості ремонту орендованої техніки на рахунку 105 «Транспортні засоби» замість рахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

Після цього слід перевірити наявність постійно діючої приймальної комісії по введенню в експлуатацію необоротних матеріальних активів, наявність інвентаризаційної комісії та проведення інвентаризації перед складанням річної звітності.

Слід з'ясувати логічність та економічна обґрунтованість термінів корисного використання необоротних матеріальних активів. Зустрічається багато випадків встановлення підприємствами термінів занадто довгих, або коротких. Встановлення коротких термінів корисного використання особливо поширилося щодо комп'ютерної техніки після прийняття Податкового кодексу України. Підприємства намагаються максимально наблизити бухгалтерський облік до податкового та встановлюють на комп'ютерну техніку законодавчо дозволені два роки корисного використання. Зрозуміло, що підприємства намагаються використати всі можливості для оптимізації оподаткування, але у зв'язку з цим стали траплятися ситуації, коли значна кількість техніки підприємства вже повністю амортизована, хоча фізично ця техніка може ще довго використовуватись. Рідше, але також можна зустріти випадки, коли для тієї ж комп'ютерної техніки встановлено терміни корисного використання 7–9 років. Цієї техніки вже немає в наявності, а вона ще продовжує перебувати в обліку, і амортизація продовжує нараховуватись.

Особливої уваги потребує перевірка правильності нарахування амортизації необоротних матеріальних активів у частині правильного застосування того чи іншого методу нарахування амортизації, строків експлуатації, визначення ліквідаційної вартості.

Аудитору необхідно перевірити і правильність віднесення об'єктів до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), рахунки їх обліку, правильність нарахування амортизації.

Потрібно звірити первісну, залишкову вартість та нараховану амортизацію за рахунками обліку необоротних активів з вартістю, відображеною в балансі, щоб переконатись у відсутності розбіжностей.

Перевірці підлягають операції з ремонту і модернізації необоротних активів у частині формування розміру витрат або балансової вартості необоротних активів.

Облік списання з балансу необоротних активів у зв'язку з їх ліквідацією або продажем також ретельно перевіряється аудитором. У практиці аудиту зустрічаються випадки некоректного обліку продажу об'єктів без застосування рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Слід зазначити, що значна кількість підприємств нехтують відображенням в обліку орендованих необоротних активів, що може привести до формування недостовірних показників витрат та, відповідно, фінансового результату. Наявність таких активів у ході аудиту можна встановити шляхом вивчення договорів оренди, ремонту орендованих об'єктів та інших відповідних документів.

Отже, повне і послідовне вирішення поставлених методичних завдань у процесі аудиту дозволить у кінцевому підсумку висловити незалежну думку про достовірність у всіх суттєвих аспектах обліку необоротних активів, що сприятиме прийняттю оптимальних рішень у сфері управління підприємством.

### **Список використаних джерел**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/8.htm>