

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Пшенникова Анастасия Олеговна

ПГАТУ имени академика Д.Н. Прянишникова

***Аннотация.** В статье рассмотрены понятие и порядок проведения аудита основных средств, в разрезе начисления амортизации и ремонте оборудования. Дан перечень информационных источников, используемая аудитором при проведении аудита амортизации основных средств. Рассмотрены задачи проведения аудита амортизации основных средств, а также рассмотрен порядок проведения аудита амортизации основных средств предлагаемые авторами, который проводится в несколько последовательных и логично завершенных этапов. Выделено значение аудита операций с основными средствами на финансовые результаты предприятия.*

***Ключевые слова:** основные средства, аудитор, аудиторская проверка, амортизация, ремонт основного средства, достоверность, учет.*

Введение. В российской практике под амортизацией понимается процесс постепенного перенесения стоимости средств труда (по мере их износа, истощения полезных эксплуатационных свойств) на себестоимость выпускаемой продукции, а под амортизационными отчислениями - частичные суммы стоимости данных долгосрочных активов, относимые на себестоимость продукции или на финансовый результат.

Целью работы является изучение актуальности и важности проведения аудита основных средств. Для этого были поставлены следующие задачи: изучить теоретические и методологические аспекты проведения аудита амортизации основных средств предприятия. В исследовании этих вопросов внесли свой вклад такие российские ученые и экономисты, как Л.В. Шуклов, Л.А. Аюпова, Т.Р. Каджематова, С. А. Афанасьев и др.

Методика. При написании работы использовались следующие методы эмпирического исследования: наблюдение, эксперимент, сравнение, измерение.

Результаты. Учет амортизации - один из самых важных аспектов учета основных средств. Правильный выбор метода начисления амортизации во многом определяет качество формирования учетной политики на предприятии. В случае неверного выбора метода амортизации основных средств, предприятие, как правило, несет существенные потери и во многом становится не рентабельным, в том числе и потому, что амортизация основных средств влияет на налогообложение. Это обуславливает актуальность данного исследования.

Основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

Цель аудита определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Цель аудита амортизации основных средств - составить обоснованное мнение о достоверности и полноте информации об

основных средствах, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней¹.

Л.В. Шуклов отмечает, что главными задачами аудита амортизации основных средств является проверка следующих пунктов.

1. Обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств.
2. Правильности отнесения предметов к основным средствам, их группировки по классификации, принадлежности и по характеру участия в производственном процессе.
3. Правильности оценки основных средств в учете.
4. Правильности оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств.
5. Правильности начисления и отражения в учете амортизация и ремонтов основных средств.
6. Правильности и эффективности использования основных средств.
7. Правильности отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности².

Информационные источники, которые используются при проведении аудита амортизации основных средств, представлены ниже.

1. Базовые законодательные акты, регламентирующие порядок осуществления финансового и налогового учета основных средств.
2. Приказ об учетной политике предприятия и полный перечень приложений к нему.

¹ Бухорбаева, А.Т. Направления повышения эффективности использования основных фондов на предприятии / А.Т. Бухорбаева // Молодой ученый. - 2018. - № 13. - С. 385.

² Шуклов Л.В. Учетно-контрольные инструменты как один из стимулов роста предприятий // Балтийский гуманитарный журнал. 2018. - № 4 (5). - С. 52.

3. Документы первичного учета, касающиеся операций по приобретению, выбытию и другому движению основных средств (акты приема-передачи ОС-1, инвентарные карточки учета, акты о списании ОС-4 и др.).

4. Учетные регистры по счетам синтетического и аналитического учета, применяемые на предприятии (по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.).

5. Договоры купли-продажи, аренды ремонта основных средств.

6. Техническая документация.

7. Материалы инвентаризации основных средств.

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Аудиторская проверка основных средств может быть проведена в несколько этапов.

1. Постановка цели и задач проведения аудита.

2. Осуществление планирования проверки и последующее формирование рабочей программы аудиторской проверки.

3. Формирование мнения аудитора посредством составления аудиторского заключения или письменной информации аппарату управления проверяемого предприятия.

4. Выработка мер и рекомендаций по дальнейшему совершенствованию учета.

Для осуществления цели нужно: оценить систему внутреннего контроля проверяемой фирмы, определить способы проверки, составить программу процедур проверки по существу³.

³ Семенченко Н. П. Потребительское общество: бухгалтерский учет и налогообложение / Н. П. Семенченко // Бухгалтерский учет - 2018. - № 14. - С.16.

Л.А. Аюпова указывает, что на этапе планирования аудита осуществляется предварительный анализ системы средств контроля, подлежащий подтверждению или изменению в ходе проведения проверки. Процедуры тестирования включают в себя оценку системы внутреннего контроля, состоящей из среды и средств контроля и системы бухгалтерского учета⁴.

Т.Н. Каджаматова, отмечает, что данные для предварительного анализа системы средств контроля и бухгалтерского учета получают посредством информации, полученной при ответе на следующие вопросы⁵.

1. Верно, и в срок ли подлежат отражению в первичных документах и учетных регистрах операции по установке, разборке или перемещению основных средств.

2. Правильно ли учтены основные средства, переданные в аренду. Осуществляется ли учет полученных в аренду основных средств на счетах забалансового учета.

3. Осуществляется ли инвентаризация основных средств, какова ее периодичность, каким образом оформляются результаты инвентаризации, каким образом проводится анализ итогов инвентаризационной проверки.

4. Имеются ли у предприятия договоры страхования основных средств на случаи форс-мажорных обстоятельств. Достаточен ли уровень страхового покрытия при наступлении страховых случаев.

⁴ Аюпова, Л.А. Новое в понятии основных средств в свете перехода к ФСБУ «основные средства» / Л.А. Аюпова // В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях. Материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции. - 2019. - С. 10

⁵ Каджаматова, Т.Н. Методы начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете / Т.Н. Каджаматова, А.Ш. Асанова // Таврический научный обозреватель. - 2019. - № 5-1 (10). - С.22

5. Проводится ли анализ правильности расчета налога на имущество организаций и амортизационных начислений в целях уплаты налога на прибыль организации.

6. Осуществляется ли планирование расходов на покупку, сооружение, текущий и капитальный ремонт или модернизацию основных средств. Утвержден ли план (смета) указанных затрат.

7. Сравниваются ли понесенные фактически затраты с запланированным уровнем, проводится ли анализ отклонения фактических сумм от запланированных, кто ответственен за проведение данного анализа и с какой периодичностью он проводится.

8. Есть ли в организации инструкция для внутреннего использования по учету операций движения основных средств, затрат на их ремонт или модернизацию. Установлены и соблюдаются ли критерии отнесения расходов к текущим и капитальным.

9. Проводится ли сверка данных аналитического учета основных средств с данными учетных регистров, Главной книгой. Какова периодичность данных сверок.

10. Своевременно ли производится государственная регистрация основных средств, в случаях, установленных законодательными актами.

11. Существует ли в организации комиссия по приемке основных средств⁶.

Аудитору необходимо получить информацию и по другим вопросам, если это, на основании его суждения, требуется в целях оценки системы средств контроля и планирования объема и конкретного перечня процедур проверки.

⁶ Москалёва, Е.Г. Основные средства и их амортизация: сравнительный анализ российских и международных стандартов / Е.Г. Москалева, М.В. Базайкина, М.С. Букина // Молодой ученый. - 2018. - № 6. - С. 514.

С.А. Афанасьев указывает, что, проводя оценку системы организации финансового учета и средств контроля, аудитору необходимо провести планирование характера, объема и временных рамок осуществления процедур проверки в части участка по учету движения основных средств. В ходе выборочной проверки аудитору нужно предварительно классифицировать основные средства предприятия на подгруппы по следующим признакам: обособленность по территориальному признаку, технические характеристики, классификация в учете, подразделение в разрезе амортизационных групп, прочие классификации, характер которых находится в зависимости от специфики аудируемого лица. Проводя отбор операций по приобретению основных средств, также необходимо осуществить проверку следующих групп операций выборочным способом⁷.

1. Операций по приобретению основных средств у российских предприятий и иностранных поставщиков.
2. Операций по приобретению и реализации основных средств, в которых участвуют аффилированные лица.
3. Операций, которые были осуществлены в конце отчетного периода и после отчетной даты.
4. Операций по приобретению и списанию основных средств, которые были осуществлены в конце аудируемого отчетного периода и начале следующего.
5. Прочие операции, которые могут быть объединены по определенному признаку, на основе профессионального суждения аудитора⁸.

⁷ Смирнова Н. Г. Выбытие основных средств и прочих активов / Н. Г. Смирнова // Бухгалтерское приложение еженедельника «Экономика и жизнь». — 2019. - № 38. — С.38

⁸ Семенченко Н. П. Потребительское общество: бухгалтерский учет и налогообложение / Н. П. Семенченко // Бухгалтерский учет - 2018. - № 14. — С.24

При планировании аудита разрабатывается рабочая программа, содержащая юридическое и экономическое описание фирмы, список источников аудита, тесты системы внутреннего контроля и процедуры аудита. Описание фирмы должно включать данные об организационно-правовой форме, уровне технической оснащенности, масштабах деятельности, расположении фирмы, наличии торговых связей и т. д.

Программа аудита основных средств представляет собой продолжение общего плана проверки и подробное описание процедур проверки, которые необходимы в целях реализации плана проверки на практике. Она выступает в роли детализированной инструкции аудитору и его ассистентам и вместе с тем средством контроля качества выполненной аудиторской группой работы, которая необходима для аппарата управления аудиторской организацией или аудиторской группой.

И.Н. Богатая отмечает, что в список процедур программы аудита рационально включить следующие мероприятия⁹.

1. Выполнение рекомендаций предыдущего периода - данная процедура является первостепенной, так как в случае не устранения замечаний прошлой проверки, аудитору важно сделать выводы о пересмотре оценки системы средств контроля - для внешней проверки, о привлечении сотрудников, не внесших исправления в финансовый учет к ответственности - для внутренней проверки.

2. Проверка рациональности формирования организационно-технической и методической части учетной политики для целей финансового учета и налогообложения - данная проверка

⁹ Богатая И.Н. Аудит: Учеб. пособие. - 4-е изд., перераб. и доп. / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. - Ростов н/Д: Феникс, 2017. - С.208.

производится с целью удостовериться, что избранная предприятием учетная политика соответствует положениям действующих нормативных актов, а также отвечает целям предприятия, и в том, что с помощью выбранных методов учета возможно составить правильную финансовую и налоговую отчетность.

3. Проверка наличия в организации графика документооборота и следования сотрудников ему. По операциям, составляемым документам, графики которых не указаны или отражены только формально, существует вероятность того, что некоторые документы первичного учета могут отсутствовать, быть утерянными либо принятыми к учету позже срока, в некоторых документах могут быть сделаны приписки, также существует риск злоупотреблений, поскольку отсутствие контроля может способствовать подобным ситуациям.

4. Проверка законности документов первичного учета, составленных в целях финансового учета и налогообложения. По итогам проведения данной проверки аудитору необходимо определить совокупный уровень соблюдения порядка оформления документов по выбранным операциям и, обнаружив ошибки, указать их в рабочих документах. Данные по операциям, не оформленным оправдательными документами, либо оформленными неправильно в обязательном порядке должны быть учтены при проверке учетного процесса предприятия.

5. Проверка точности и полноты отражения первичного документа в регистрах синтетического учета. Целью данной процедуры является получение достаточных доказательств того, что при принятии документа к учету соблюдены следующие основные принципы: предприятие обладало достаточными основаниями для отражения этого документа, все документы, отражающие

проверяемый участок учета были отражены в полном объеме и в срок в соответствии со своим экономическим смыслом, сотрудниками была осуществлена правильная разноска данных в бухгалтерскую программу, документ проведен в учете один раз.

6. Проверка организации хранения документов и организации доступа к ним - если в организации нет четких правил хранения документов в момент или после их исполнения, в том числе в архиве, что существует большая вероятность возможности несанкционированного доступа к документации.

7. Проверка хода выполнения инвентаризации основных средств и верной регистрации ее итогов в целях бухгалтерского и налогового учета – рассматриваемая процедура выполняется в целях получения мнения о том, что инвентаризация была проведена в сроки и по правилам, установленным законодательством, чтобы исключить ее фальсификацию в отношении анализируемых объектов учета аудируемого лица, включая, находящиеся в территориально обособленных подразделениях.

9. Сопоставление информации, полученной из аналитического учета с показателями главной книги, информации первичных налоговых регистров аналитического учета с показателями учетных регистров налогового учета. Цель указанной процедуры состоит в проверке того, что основные средства, указанные в балансовом отчете, существуют в действительности.

10. Проверка законности и правильности отнесения объектов учета к основным средствам и включения их в соответствующую группу для целей бухгалтерского и налогового учета - в данном случае аудитору необходимо обратить внимание на основные средства, которые не используются в процессе производства, не приносят доход организации. В случае, если они существуют

аудитору необходимо обсудить ситуацию с руководством проверяемой организации и решить, подлежат ли такие средства списанию с баланса, как не отвечающие критериям активов.

11. Проверка правильности отражения первоначальной стоимости оценки основных средств при их поступлении и переоценке для целей бухгалтерского и налогового учета - аудитор должен убедиться в том, что приобретенные основные средства отражены в учете и отчетности в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде.

12. Проверка правильности расчета и отражения в учете постоянных и временных разниц, постоянных и временных налоговых активов, и обязательств - на стадии появления операции должна быть выявлена разница и совершена ее последующая регистрация в учете.

13. Проверка правильности составления корреспонденции счетов по отражению операций поступления основных средств на предприятие.

14. Проверка законности прав предприятия на имеющиеся основные средства и отсутствие их обремененности правами третьих лиц.

15. Проверка верности сумм амортизационных отчислений по группам основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, отнесения сумм амортизации на соответствующие затратные счета, распределение их на прямые и косвенные расходы, правильности расчета и отражения временных разниц, возникающих при применении различных методов расчета амортизации.

16. Проверка правильности учета арендованных и переданных в аренду, а также переданных на ответственное хранение либо в залог объектов основных средств, необходимость данной процедуры

обусловлена проверкой реальности и правильности определения стоимости аренды.

17. Проверка законности и верности регистрации в учете итогов продажи и иного выбытия аудируемых объектов, а также расчета сумм налога на добавленную стоимость и прочих налогов в целях их отражения в финансовом учете, проводится в целях составления мнения от том, в полном ли объеме основные средства, права собственности на которые были утрачены фирмой, а также списанные в силу других причин объекты аудита, в реальности были списаны с баланса предприятия и отражаются ли в отчетности результаты (доходы и расходы) от реализации или прочего выбытия основных средств в полном объеме и в том отчетном периоде, в котором эти операции были произведены.

18. Предоставление и отражение данных об основных средствах в бухгалтерском балансе и других формах отчетности предприятия - если аудитором были обнаружены какие-либо существенные данные об основных средствах, которые не были отражены в финансовой отчетности, ему необходимо обсудить этот вопрос с аппаратом управления аудируемого лица и провести оценку влияния данного факта на уровень достоверности отчетности и сформировать соответствующих акт о расхождении¹⁰.

Документирование процедур проверки, осуществляемых в ходе проведения аудиторской проверки основных средств, осуществляется на основании Федерального стандарта аудита «Документирование аудита», методическими рекомендациями международных стандартов аудита (МСА) и внутренними стандартами аудиторских фирм.

Подводя итоги проведения контрольных процедур, аудитор должен сгруппировать все выявленные ошибки и нарушения, дать

¹⁰ Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие. - М.: ИД «ФОРУМ», 2017. – С.166.

рекомендации по их устранению, если это возможно, а также указать мероприятия повышения эффективности функционирования системы учета основных средств и системы внутреннего контроля.

Таким образом, проверка достоверности информации бухгалтерского учета и отчетности выполняется при помощи аудиторских процедур. В случае обнаружения ошибок аудитор определяет их характер, уровень существенности, описывает процедуры аудита, способ формирования аудиторской выборки при ее использовании, т.е. обосновывает полноту и достаточность примененных аудиторских доказательств. По итогам проведенной проверки аудитор может разработать рекомендации по совершенствованию учета и устранению ошибок.

Выводы. 1. При анализе методики проведения аудита учета амортизации основных средств раскрыты предложенные авторами подходы к методическому обеспечению аудита, которые позволяют разработать удобные в использовании методики и организовать процесс аудита предприятий-клиентов более рационально и эффективно, также исследованы аудиторские процедуры, выполняемые в ходе аудиторской проверки, позволяющие получить полную информацию о достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности основных средств и системы внутреннего контроля.

2. Аудит операций с основными средствами имеет большое значение. На мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в части основных средств, влияет выявление всех ошибок и недочетов. Если таковые были найдены, аудитор доносит до руководителя организации в письменной форме рекомендацию по внесению корректировок. Это необходимо для того чтобы в ходе проверок избежать штрафов со стороны налоговых органов.

3. Кроме того, аудит основных средств важен еще по той причине, что затрагивает через амортизационные отчисления себестоимость производимой продукции. А это в свою очередь, может отразиться на финансовом результате в целом.

Литература

1. Афанасьев С. А. Амортизация как внутренний источник инвестиций для обновления основных средств // Молодой ученый. 2018. № 4. С. 13–15.

2. Аюпова Л. А. Новое в понятии основных средств в свете перехода к ФСБУ «основные средства» // Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях : материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции (Кизляр, 25 мая 2017). Кизляр : Издательство филиала Санкт-Петербургского государственного экономического университета, 2019. С. 8–12.

3. Богатая И. Н., Лабынцев Н. Т., Хахонова Н. Н. Аудит : учебное пособие. 4-е изд., перераб. и доп. Ростов на Дону : Феникс, 2017. 506 с.

4. Бухорбаева А. Т. Направления повышения эффективности использования основных фондов на предприятии // Молодой ученый. 2018. № 13. С. 385–388. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/povyshenie-effektivnosti-ispolzovaniya-osnovnyh-fondov-promyshlennyh-predpriyatiy> (дата обращения: 14.04.2020).

5. Воронцова Н. Н. Показатели оценки эффективности и интенсивности использования основных средств предприятия // Молодой ученый. 2019. № 30. С. 163–166. URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-intensivnosti-i-effektivnosti-ispolzovaniya-osnovnyh-sredstv-predpriyatiya> (дата обращения: 14.04.2020).

6. Гарифуллина А. А. Различные подходы к определению понятий «основные средства», их «оценка» и «амортизация» // Молодой ученый. 2018. № 7. С. 324–327.

7. Иванов А. Е., Никитина О. Г. Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Учёт. Анализ. Аудит. 2017. № 6. С. 58–67.

8. Каджаметова Т. Н., Асанова А. Ш. Методы начисления амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете // Таврический научный обозреватель. 2016. № 5-1. С. 102–105.

9. Москалёва Е. Г., Базайкина М. В., Букина М. С. Основные средства и их амортизация: сравнительный анализ российских и международных стандартов // Молодой ученый. 2018. № 6. С. 513–515.

10. Парушина Н. В., Кыштымова Е. А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок : учебное пособие. Москва : ФОРУМ, 2017. 560 с.

11. Семенченко Н. П. Потребительское общество: бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. 2018. № 14. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-i-otchetnost-subektov-malogo-predprinimatelstva> (дата обращения: 14.04.2020).

12. Смирнова Н. Г. Выбытие основных средств и прочих активов // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». 2001. № 38. URL: <https://base.garant.ru/3917871/> (дата обращения: 14.04.2020).

13. Шуклов Л. В. Учетно-контрольные инструменты как один из стимулов роста предприятий // Балтийский гуманитарный журнал. 2018. № 4 С.51–54.

14. Yablochnikov S., Yablochnikova I. Use of cloud technologies in realization of masters - financiers training // System approaches'14. Systems thinking and global problems of the world 20th International conference November 2014. Prague, VSE, 2018. p. 88-90. URL: http://www.rsreu.ru/en/component/docman/doc_download/9376-5-2017 (дата обращения 14.04.2020).

UDC 657.6:658.152

THEORETICAL ASPECTS OF THE AUDIT OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

Pshennikova Anastasiya Olegovna

Perm State Agrarian and Technological University named after
Academician D. N. Pryanishnikov

Annotation. The article discusses the concept and procedure for conducting an audit of fixed assets, in the context of depreciation and equipment repair. The list of information sources used by the auditor during the audit of depreciation of fixed assets is given. The tasks of conducting an audit of depreciation of fixed assets are considered, as well as the procedure for conducting an audit of depreciation of fixed assets proposed by the authors, which is carried out in several consecutive and logically completed stages. The significance of the audit of operations with fixed assets on the financial results of the enterprise is highlighted.

Keywords: fixed assets, auditor, audit, depreciation, repair of fixed assets, reliability, accounting.