

методу их начисления, которое находит отображение в отчете о финансовых результатах. А потому возможна ситуация, когда предприятие имеет прибыль, но не имеет реальных денежных средств.

Кроме основных форм финансовой отчетности, предусматривается также дополнения к отчетности. Они нужны, чтобы предоставить пользователям более детальную аналитическую информацию относительно отдельных статей отчетности, а также дополнительную информацию для углубленного раскрытия финансовой и хозяйственной политики предприятия. Вопрос содержания приложений к отчетности по большей части решается национальным законодательством и национальными стандартами учета. Однако многие позиции могут решаться в международном масштабе.

Перечень приложений к финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые предусмотрены Четвертой Директивой для стран ЕС:

1. методы оценки разных статей годовых отчетов и методы подсчета стоимостных исправлений.
2. название и местонахождение зарегистрированного офиса предприятия, в каких компаниях владеет определенным процентом уставного капитала.
3. количество и нарицательная (или учетная) стоимость акций, выпущенных за отчетный год в пределах разрешенного уставного капитала (по видам акций).
4. существование любых сертификатов участия, конвертированных долговых обязательств.
5. суммы задолженности, которые следует оплатить не раньше, чем через 5 лет.
6. общая сумма любых финансовых обязательств, не включенных в баланс, если эта информация уточняет оценку финансового положения
7. чистый товарооборот в разрезе категорий деятельности и географических рынков.
8. среднее количество лиц, нанятых на работу за финансовый год (по категориями персонала) и социальные расходы.
9. влияние оценки статей на сумму прибылей и убытков за финансовый год.
10. разница между налогами, начисленными в финансовом году и в предыдущие годы.
11. сумма вознаграждений работникам административного, управленческого и контрольного органов в зависимости от их ответственности.

Источники и литература

1. Бирюкова И.К., Кодрянский Л.В. Бухгалтерский учет в Украине. – К.: «Знание», 1998.
2. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Під ред. М.В. Кутельного – К.: 1999
3. Газета «Бизнес» № 50 от 10.12.2007 г.
4. Кущик А.П. Международные системы учета и отчетности. – Запорожье, 1996.
5. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями. – К.: 1993

Ведищева Е.В.

УЧЁТ И АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Актуальность. В условиях перехода к рыночным отношениям, вопросы, которые связаны с изменениями в учете и анализе хозяйственной деятельности, стали предметом глубокого экономического исследования. Особенно стоит вопрос об использовании основных средств. Лучшее их использование есть одним из главных факторов процесса становления нашего государства, в этом случае возможное увеличение объема производства без дополнительных капитальных вложений. Рациональная эксплуатация основных средств важный фактор снижения себестоимости продукции.

Цель статьи. Целью данной статьи является изучение бухгалтерского учёта основных средств, амортизации, а также осуществление аудита с основными фондами.

Обзор литературы. Этой теме посвящены многие работы отечественных экономистов, таких как: Бутинец Ф.Ф., Завгородний В.П., Сердюк В.Н. и многие другие.

Изложение основного материала.

Рыночное реформирование экономики Украины обусловило необходимость изменений в методологии и технике ведения бухгалтерского учета, в частности основных средств. Они зафиксированы в *Положении (стандарте) бухгалтерского учета №7 “Основные средства” (в дальнейшем ПСБУ 7), утвержденным приказом Министерства Финансов Украины от 27.04.2000 г. №92 [12].*

Обеспечение определенных темпов развития и повышение эффективности производства возможно при условии интенсификации воспроизведения и лучшего использования действующих основных средств и производственных мощностей предприятий. Эти процессы, с одной стороны, оказывают содействие постоянному поддержанию надлежащего технического уровня каждого предприятия, а с другой, - разрешают увеличивать объем производства продукции без дополнительных инвестиционных ресурсов, снижать себестоимость изделий за счет сокращения удельного веса амортизации и расходов на обслуживание производства и его управление, повышать фондоотдачу и прибыльность.

Основные средства являются необходимым фактором любого производства. Их состояние и эффективное использование прямо пропорционально влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности предприятия.

К введению в эксплуатацию объектов основных средств расході предприятия на их приобретение (создание) отображаются в составе незавершенных капитальных инвестиций - счет 15. Введение в эксплуата-

цию объектов основных средств в обязательном порядке должно сопровождаться оформлением учетной документации, предусмотренной приказом Минстата Украины от 29 декабря 1995 года N 352 «Об утверждении типовых форм первичного учета». К таким типовым формам относятся:

03-1 «Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств »;

03-6 «Инвентарная карточка учета основных средств (заполняется в одном экземпляре на основании «Акта (накладной) приема-передачи (внутреннего перемещения) основных средств » (форма N 03-1), технической и другой документации);

03-7 «Реестр инвентарных карточек по учету основных средств » (применяется для регистрации инвентарных карточек учета основных средств (форма N 03-6);

03-8 «Карточка учета движения основных средств »;

03-9 «Инвентарный список основных средств » (применяется для пообъектного учета основных средств по месту их пребывания (эксплуатации) по материально ответственным лицам).

Приобретенные (созданные) объекты основных средств зачисляются на баланс по первоначальной стоимости, которая состоит из следующих расходов:

- суммы, которые выплачивают поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов);
- регистрационное собрание, государственная пошлина и аналогичные платежи, которые осуществляются в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- суммы ввозной пошлины;
- суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств, если они не возмещаются предприятию; в частности, в первоначальную стоимость объекта включаются уплаченные суммы НДС в случаях:
 - когда предприятие не является плательщиком НДС;
 - если предполагается использовать приобретенный объект в не налогооблагаемых НДС операциях;
- расхода по страхованию рисков доставки основных средств;
- расхода на транспортировку, установку, монтаж, настройку основных средств;
- другие расходы, непосредственно связанные с доведением основных средств к состоянию, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Особенно отмечается, что в случае приобретения основных средств за кредитные ресурсы начисленные проценты по кредиту не включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств, а есть для предприятия расходами периода.

Стоимость (первоначальная или переоцененная), по которой основные средства отображаются в балансе, в обязательном порядке отображается в примечаниях к финансовой отчетности при раскрытии информации об основных средствах.

Поскольку операции с основными фондами относятся к инвестиционной деятельности предприятия, то информацию о расчетах с поставщиками основных средств рекомендуется оформлять с применением субсчетов:

377 «Расчеты с разными дебиторами» - для оформления в учете перечисленных авансов на приобретение основных средств;

685 «Расчеты с другими кредиторами» - для оформления в учете операций в случае получения объектов основных средств к оплате.

Амортизация основных средств - это систематическое распределение стоимости, которая амортизируется (первоначальная минус ликвидационная) основных стоимости на протяжении срока их полезного использования. Объектом амортизации является стоимость основных средств.

Не подлежит амортизации стоимость земли, а также стоимость незавершенных капитальных инвестиций.

Начисление амортизации осуществляется на протяжении срока полезного использования (эксплуатации) объекта, который устанавливается предприятием при признании этого объекта активом (при зачислении на баланс) и прекращается на период его реконструкции, модернизации, достройка, дооборудование и консервации.

Начисление амортизации отображается также на забалансовом счете 09. Уменьшение остатка на данном счете отображается в сумме использованной амортизации на капитальные инвестиции, на погашение полученных на капитальные инвестиции ссуд и т.п.. При этом на данном субсчете не учитываются капитальные инвестиции, осуществленные за счет бюджетных инвестиционных ассигнований, целевых средств, взносов в уставный фонд предприятия.

Сумма начисленной амортизации в обязательном порядке отображается в примечаниях к финансовой отчетности при раскрытии информации об основных средствах.

Таким образом, для того чтобы правильно начислять амортизацию объекта основных фондов, необходимо:

- определить срок полезного использования;
- рассчитать ликвидационную стоимость объекта;
- определить метод начисления амортизации для каждого объекта основных средств.

Начисление амортизации начинается из месяца, который наступает за месяцем введения объекта основных средств в эксплуатацию, осуществляется *ежемесячно*, а прекращается из месяца, который наступает за месяцем убытия объекта основных средств.

Начисление амортизации прекращается, начиная из месяца, который наступает за месяцем переведения объекта основных средств на реконструкцию (достройка, консервацию); восстанавливается из месяца, который наступает за месяцем введения в эксплуатацию после завершения реконструкции (достройка, консервации).

Методы амортизации, диапазон сроков полезного использования (эксплуатации), сумма начисленной амортизации в обязательном порядке отображается в примечаниях к финансовой отчетности при раскрытии информации об основных средствах.

Согласно Закону Украины "Об аудиторской деятельности" от 22 апреля 1993 года *аудит* - это проверка публичной бухгалтерской отчетности, учета, первичных документов и другой информации относительно финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с целью определения достоверности их отчетности, учета, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам.

Аудит осуществляется независимыми лицами (аудиторами) или аудиторскими фирмами, которые уполномоченные субъектами хозяйствования на его проводку. Аудиторская деятельность включает в себя организационное и методическое обеспечения аудиту, практическое выполнение аудиторских проверок (аудит) и предоставление других аудиторских услуг. Аудиторские услуги могут предоставляться в форме аудиторских проверок (аудиту) и связанных с ними экспертиз, а также консультаций по вопросам бухгалтерского учета, отчетности, налогообложения, общего анализа финансово-хозяйственной деятельности и других видов экономико-правового обеспечения предпринимательской деятельности физических и юридических лиц.

Аудит может проводиться по инициативе хозяйствующих субъектов (частный аудит), а также в случаях, предусмотренных законодательством (обязательный аудит). Частный аудит - это независимый аудит, который осуществляется на заказ заинтересованной стороны (партнеров компании), частным образом по договоренности, независимо от того, предусмотренная ли такая проверка законом. Аудит по закону (обязательный) является необходимой мерой защиты интересов физических, юридических лиц и государства от намеренного искажения в отчетности показателей деятельности предпринимателей. Каждая организация с ограниченной деятельностью по закону обязана каждый год приглашать квалифицированного аудитора для проверки своих бухгалтерских счетов. Характер и масштабы частного аудиту зависят в основном от заинтересованности клиента. Масштабы аудиту по закону четко определены, и изменять их ни директора, ни акционеры, ни даже самые аудиторы компании-клиента не имеют права.

Проводят аудит большей частью после завершения отчетного периода и отображение деятельности предпринимателя в бухгалтерском учете и отчетности.

Предприниматель сам заинтересован в проводке аудиту, поскольку это обеспечивает возможности для правильного распределения прибылей между государством и предприятием в форме налогов, которые подлежат оплате в бюджет; обгрунтований распределение прибыли за акциями и займами в виде дивидендов и других форм между членами коллектива предприятия, инвесторами и т.п.. Кроме того, получение кредитов банков в условиях рыночных отношений грунтується на выводах аудитора, который проверил бухгалтерские счета предприятия. Аудиторской проверки нуждается в и решение споров, которые рассматриваются в арбитражных и народных судах, между предприятиями, банками, налоговыми органами и другими субъектами права.

Таким образом, аудит финансово-хозяйственной деятельности в сфере производства, обращение и потребление общественно необходимого продукта в условиях рынка оказывает содействие удовлетворению спроса покупателей активным влиянием на увеличение выпуска конкурентоспособных товаров на рынке, росту прибыли предприятий и через систему налогов увеличения отчислений в государственный бюджет. Основные средства же предприятия является основой его производственно-хозяйственной деятельности, поэтому проверка общего состояния и эффективности использования основных средств есть одним из важнейших аспектов аудиту деятельности предприятия.

Аудитор проводит проверку документов, которые касаются основных средств предприятия, в следующей последовательности:

- аудит прибыльных, затратных первичных документов и учетных записей по основным средствам;
- сверка записей по аналитическим учетным регистрам, которые касаются движением основных средств;
- аудит записей в главной книге и по синтетическим счетам, которые связаны с движением основных средств.

Проверяя состояние учета основных средств, аудитору необходимо убедиться в правильности организации аналитического учета; выяснить, или все основные средства закрепленные за материально ответственными лицами; или правильно проведенная последняя инвентаризация, которые ее результаты и или отображены они в учетных регистрах, а также проконтролировать достоверность учетных данных о наличии и движении основных средств.

Для аналитического учета основных средств предприятием должны использоваться инвентарные карточки (ОЗ-6), что снижает трудоемкость учетной работы, дает возможность группировать основные средства, разрешает автоматизировать учетный процесс, а также значительно расширить информацию об отдельных объектах основных средств. Аудитор должен проверить правильность ведения учетных карточек индивидуального и группового учета основных средств. Особое внимание аудитором обращается на правильное и своевременное заполнения всех реквизитов карточек, который имеет большое значение для контроля со-

хранения основных средств и предотвращает замену новых объектов ОЗ старыми. Это необходимое также для получения полной и объективной информации о состоянии и использовании каждого объекта основных средств.

Во время проведения аудита основных средств аудитору необходимо проверить количество инвентарных карточек. С этой целью сопоставляют данные описаний инвентарных карточек учета основных средств по классификационным группам с тем инвентарными карточками, которые есть в картотеке предприятия. При отсутствии любых инвентарных карточек нужно выяснить причины, убедиться в наличии объектов, на которые нет инвентарных карточек, и предложить восстановить аналитический учет объектов основных средств.

В случае расхождения между данными аналитического и синтетического учета аудитору необходимо выяснить их причины и виновных в этом должностных лиц, определить следствия и внести предложения по устранению выявленных недостатков.

Аудитору также необходимо убедиться в достоверности данных показателей инвентарных карточек. Для этого следует выборочно, по отдельным видам средств, например, по тем, что испытывали ремонта в отчетном периоде, проверить, правильно ли отраженные расходы на ремонт.

Важным условием обеспечения сохранения основных средств есть качественное проведение их инвентаризации. Итак, в процессе проверки аудитору треба проверить полноту и своевременность осуществления инвентаризации и правильность отображения ее результатов в бухгалтерском учете. Это аудитору необходимо для того, чтобы убедиться, насколько возможно доверять результатам проведенной инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Главной целью инвентаризации являются определения фактического наличия и состояния имущества объекту инвентаризации, а задача аудитора состоит в изучении качества проводки инвентаризации клиентами. Описания должны быть обгрунтованы, их показатели верными и содержать всю необходимую информацию. Результаты проверки аудитор регистрирует в рабочей тетради. Все недостатки, которые были выявлены, фиксируются аудитором для сверки с инвентаризационными описаниями.

При небольшом количестве объектов основных средств аудитор подвергает сплошной проверке наличие основных средств. В случае значительного перечня объектов ОЗ сплошным порядком инвентаризируют транспортные средства, компьютеры, мебель, которая имела довольно высокую стоимость. Особое внимание уделяют предметам, которые поступили в конце года. При этом учитывают технологическое назначение оборудования и определяют целесообразность его приобретения.

В процессе проверки аудитору также нужно обращать внимание на качество оформления инвентаризационных описаний, так как встречаются случаи формальной проводки инвентаризации, когда данные об объектах просто переносятся в инвентаризационные описания из инвентарных карточек или документов предыдущего периода. Аудитору необходимо проверить, были ли выявленные в процессе инвентаризации объекты основных средств, которые пришли к непригодности и подлежат списанию или реализации. На такие объекты составляют отдельные инвентаризационные описания.

На основе изучения всех материалов инвентаризации, учитывая и отображение ее результатов на счетах бухгалтерского учета, аудитор делает вывод о качестве проведенной инвентаризации и дает предложению по улучшению учета на предприятии.

Из всего вышеупомянутого следует необходимость дальнейшего изучения проблем учета и аудиту основных средств; разработки правильной методики организации учета и аудиту и на этой основе предложений по их усовершенствованию.

В Украине, на сегодняшний день сделанные первые важные шаги относительно реформирования действующей системы учета, приближение его к международным стандартам.

Источники и литература.

1. Закон Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” №996-XIV от 16.07.99 г. // Правительственный курьер №162, 1 сентября 1999 г., ст. 7 - 10.
2. Белуха Н.Т. “Аудит: Учебник для студентов вузов”. - К.: Знание, 2000. - 245с.
3. Бухгалтерский инансовый учёт. Учебник / Под ред.проф. .Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ФИТИ, 2000. – 608 с.
4. Завгородний В.П. Бухгалтерский учёт в Украине: Учебник. Пособие для студентов вузов – К.: А.С.К., 2002. 847 с.
5. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учёт: Учебно-практическое пособие. – 5-е издание, изм. И доп. – Донецк: ДонНУ, 2002. – 470 с.