

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Семенець А.О., Горбунова А.Є.

Харківський інститут фінансів

Київського національного торговельно-економічного університету

У статті розглянуто особливості організації аудиторської перевірки фінансової оренди основних засобів. Досліджено теоретичні та практичні питання щодо аудиту фінансової оренди основних засобів як зобов'язання та запропонована організаційна модель аудиту. Проаналізовані етапи проведення аудиту фінансової оренди основних засобів та визначено їх інформаційне забезпечення. На основі досліджуваної інформації визначено основні проблеми та внесено пропозиції щодо їх вирішення.

Ключові слова: аудит, фінансова оренда, основні засоби, метод, організація.

Постановка проблеми. У наш час аудит виступає в ролі незалежного, ефективного виду контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки. Однією з актуальних проблем, яка виникла на сучасному етапі вітчизняного аудиту, пов'язана з формуванням специфічних і галузевих методик проведення аудиторської перевірки фінансової оренди основних засобів, є теоретична та методична основа її проведення.

Роботи, в яких висвітлюються питання планування і проведення аудиту основних засобів, як правило не розкривають специфіку організації аудиту фінансової оренди основних засобів. На сьогодні виникла проблема відсутності самостійної методики аудиторської перевірки фінансової оренди основних засобів, яка виступала б методичними рекомендаціями для аудиторів при проведенні перевірок орендних операцій у орендодавця і орендаря.

У зв'язку з недостатньою вивченістю цього питання і зростає потреба поглиблено досліджувати організацію аудиту фінансової оренди основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У роботах присвячених питанням планування та проведення аудиту основних засобів, специфіка аудиту орендних операцій розглядається мало. На сьогоднішній день відсутня самостійна методика аудиторської перевірки орендних операцій з основними засобами. Для вітчизняної практики найважливішими є розробки та дослідження щодо організації і методики аудиту М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бугиця, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Пічи, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.С. Рудницького, В.О. Шевчука, Б.Ф. Усача, Н.М. Проскурино і інших українських вчених. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою розкривається в роботах відомих зарубіжних вчених: Р. Адамса, Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббек, Р. Монтгомері, Дж.К. Робертсона та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Процес аудиту фінансової оренди основних засобів не розглядали як сукупність інформації, що характеризує істотні властивості і стани процесу, а також взаємозв'язок між його складовими, щоб він відображав послідовність, склад етапів, мету, об'єкти аудиту, сукупність аудиторських доказів, методику проведення аудиту тощо.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є побудова організаційної моделі аудиту фінансової оренди основних засобів.

Виклад основного матеріалу. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [5].

Виходячи з наведеного визначення можна сформулювати ціль аудиту фінансової оренди основних засобів, яка представляє собою формування думки про правильність орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Для досягнення поставленої мети слід сформувати послідовність аудиту фінансової оренди основних засобів та визначити методику його здійснення.

Аналізуючи роботи різних авторів, можна навести наступні етапи проведення аудиторської перевірки: Б.Ф. Усач виділяє підготовчий, дослідний та завершальний етап [17], В.В. Немченко виділяє підготовчий, проміжний, основний та заключний етап [10], С.Б. Ільїна виділяє підготовчий етап, укладання договору на здійснення аудиту, планування, перевірка та заключний етап [7], Л.Ф. Огійчук, І.Т. Новікова виділяють підготовчий етап, попереднє ознайомлення з діяльністю підприємства, проведення аудиту, складання висновку, прийняття рішення, передача висновку до призначення [11], М.О. Виноградова, Л.І. Жидеева виділяють організаційний, дослідний та завершальний етап [2]. На нашу думку доцільно використовувати послідовність, визначену Л.П. Кулаковською та Ю.В. Пічою, які виділяють підготовчий, проміжний, етап фізичної перевірки, основний та заключний етапи [8].

На підготовчому етапі аудитор повинен провести збір, аналіз і оцінку інформації про діяльність підприємства-клієнта і об'єкту перевірки, а також типові порушення, що розкриваються при аудиті. Проводиться складання списку документів, які повинні бути представлені аудиторам для перевірки підприємства.

Також аудитор повинен вивчити результати попередніх аудиторських перевірок та наслідки контролю іншими контролюючими органами. На цьому етапі проводиться вибірка методів, які буде застосовувати аудитор при перевірці. Найдоцільніше буде використовувати такі методи:

опитування, тестування, документальна перевірка, підтвердження. Після цього аудитор визначає напрямки аудиту, аудиторських процедур, які необхідно здійснити, а також обсягу аудиторської вибірки і термін проведення аудиторської перевірки. Складається та затверджується керівником аудиторської перевірки програма аудиту фінансової оренди основних засобів.

На проміжному етапі аудитор здійснює знайомство, вивчення і оцінку системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Аудитор аналізує правильність складання фінансової звітності і відображення в ній операцій з фінансової оренди основних засобів. На цьому етапі використовуються такі методи як: опитування, анкетування, сканування, тестування, дослідження документів.

На етапі фізичної перевірки головна мета аудитора – впевнитись у реальному існуванні об'єкта фінансової оренди і з'ясувати кому належить орендовані основні засоби. Для цього надсилаються листи-запити орендодавцям. Використовуються методи інспекції, запиту, тестування, інвентаризації, дослідження документів, нормативно-правового регулювання.

На основному етапі аудитор здійснює аудиторські процедури щодо оцінки фінансової оренди основних засобів за критеріями аудиторської оцінки фінансової звітності та твердженнями для аудиту фінансової звітності.

Тему критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності досліджували такі вчені як Вітчизняні науковці, зокрема Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [8], О.А. Петрик [12], А.Ж. Пшенична [14], В.Я. Савченко [15], так і зарубіжні вчені: А. Аренс, Дж. Лоббек [1] та інші.

Для оцінки фінансової звітності МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» надає такі критерії оцінки фінансової звітності як: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість [16].

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» загальні характеристики фінансової звітності включають: достовірне подання та відповідність МСФЗ; безперервність; принцип нарахування в бухгалтерському обліку; суттєвість та об'єднання у групи; згортання; частота звітності; порівняльна інформація; послідовність подання [13].

Вище наведені критерії можуть використовуватися не тільки для аудиторської оцінки фінансової звітності, а також для аудиторської оцінки окремих статей фінансової звітності, а саме точної кредиторської заборгованості. Однак публікації вчених показують, що для аудиту окремих статей фінансової звітності використовують в більшості випадках перелік критеріїв, запропонований В.Я. Савченко та О.А. Петрик, тому вважаємо за доцільне їх застосування під час аудиту фінансової оренди основних засобів:

- повнота – перевірка відображення всіх об'єктів оренди та зобов'язань за ними в повному обсязі. Аудитор має впевнитись, що в балансі клієнта показані всі активи і зобов'язання;

- оцінка – вивчення оцінки об'єктів фінансової оренди протягом року згідно з прийнятою обліковою політикою, обраною підприємством на початку звітного періоду та правильності включення у валюту балансу (звіту про фінансовий стан);

- фактична наявність – перевірка реального існування об'єкту фінансової оренди основних засобів;

- належність – перевірка того, чи всі об'єкти фінансової оренди, показані в фінансовій звітності, належать підприємству, яке перевіряється;

- правильність відображення – визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення об'єкта фінансової оренди підприємства на дату складання фінансової звітності за затвердженими типовими формами звітності;

- законність – контроль дотримання підприємством при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності норм чинного законодавства і нормативних документів;

- обережність – перевірка обов'язковості обліку дійсних витрат, реальних надходжень і витрат, що передбачаються за операціями з фінансової оренди основних засобів;

- постійність – перевірка дотримання обраної підприємством облікової політики, а також безперервності функціонування його.

На передостанньому етапі використовуються методи інвентаризації, дослідження документів, слідчо-юридичного обґрунтування, вибіркової та суцільної спостереження, службове розслідування.

Заключний етап – отримана в ході аудиторської перевірки інформація відображається у аудиторських робочих документах. Аудитор оцінює достатність зібраної інформації для того, щоб зробити висновок за орендними операціями з основними засобами підприємства. Аудиторський висновок служить джерелом інформації для оцінки діяльності суб'єктів орендної угоди для зовнішніх контрагентів. На цьому етапі використовуються методи документування результатів, систематизованого групування результатів контролю і аудиту, прийняття рішень, контроль за виконанням прийнятих рішень.

Для якісного проведення аудиту фінансової оренди основних засобів слід врахувати іншу інформацію, що характеризує орендні операції основних засобів, а також вплив зовнішніх факторів. Для цього пропонуємо використовувати організаційну модель аудиту, яка містить зазначені етапи аудиту та відображає взаємозв'язок між основними елементами процесу організації аудиту фінансової оренди основних засобів (рис. 1).

Організацію і методику проведення аудиту фінансової оренди основних засобів визначається належним інформаційним забезпеченням. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової оренди основних засобів необхідно для того, щоб інформувати учасників аудиторського процесу про стан та функціонування підконтрольного об'єкту.

Аудитор повинен враховувати, що можливі різні класифікації орендного договору. Наприклад, орендар враховує оренду як операційну, орендодавець – як фінансову. Це відбувається тому, що критерії визначення оренди як фінансової є якісними, а не кількісними, отже, не завжди очевидними.

З цього випливає, що виявлені помилки при застосуванні необхідних процедур (запит, підтвердження) аудитор повинен розглядати з якісної точки зору, оцінити їх кількісно буде досить важко. Аудитор повинен підійти до цього питання з особливою увагою, забезпечивши при цьому достатню впевненість, так як зміна класифікації

оренди не допускається протягом всього терміну дії договору, за винятком випадків, коли відбулися суттєві зміни умов договору, коли це зробити необхідно (рис. 2). Аудитору в даному випадку слід керуватися вимогами МСА 200 «Мета та загальні принципи, що регулюють аудит фінансової звітності», згідно з яким аудит покликаний забезпечити достатню впевненість в тому, що розглянута в цілому фінансова (бухгалтерська) звітність не містить суттєвих викривлень [4].

В юридичному аспекті відносини передавання майна у користування опосередковуються договором, який називається договором найму. Його тлумачення офіційно визначена у ст. 759 Цивільного кодексу України, відповідно до якої за договором найму (оренди) наймодавець передає або

зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [18].

Таким чином, закон передбачає можливість укладення як реальних договорів найму (таких, що вважаються укладеними з моменту фактичного надання майна у користування), так і консенсуальних (таких, що вважаються укладеними з моменту досягнення сторонами згоди щодо всіх істотних умов договору). Одним із найпоширеніших цивільно-правових договорів у господарській діяльності є договір оренди, за яким наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк. Орендні відносини регулюються главами 58 (п. 1-6), 59 Цивільного кодексу України та главою 30 Господарського кодексу України (п. 5) [3, 18].



Рис. 1. Організаційна модель аудиту основних засобів

Джерело: розроблено авторами

Водночас, спеціальні положення щодо врегулювання окремих договорів найму (оренди) можуть встановлюватися і в інших законодавчих актах.

Необхідно враховувати, що передача предмета оренди орендарю повинна бути оформлена Актом приймання-передачі основних засобів,



Рис. 2. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової оренди основних засобів

Джерело: розроблено авторами

Примітки.

¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (ч. 1, ст. 283).

² Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.

³ Затверджено Наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352.

⁴ Затверджено Законом України від 16.07.1999 № 996-XIV.

⁵ Затверджено Постановою Правління Національного банку України від 18.06.2003 № 254.

⁶ Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356.

⁷ Затверджено Законом України від 07.03.1996 № 85/96-ВР.

⁸ Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302.

⁹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (ст. 882, 853).

¹⁰ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (ст. 9).

у власність – актом передачі прав власності на предмет оренди. При цьому об'єкт повинен бути зданий орендарю разом з усім приладдям які відносяться до нього, якщо інше не передбачено договором.

При перевірці правильності формування первісної вартості об'єктів фінансової оренди необхідно звернути увагу на складові цієї вартості. Якщо орендоване майно передано на баланс орендаря, то згідно П(С)БО 14 його первісна вартість складається із суми орендних платежів і викувної вартості. До первісної вартості основних засобів незалежно від джерел їх придбання включаються також фактичні витрати організації на їх доставку та приведення у стан, придатний для використання [9].

Подальша перевірка орендних операцій спрямована на вивчення законності, повноти нарахування амортизації по об'єкту оренди на весь термін дії договору оренди. Амортизацію предмета оренди здійснює сторона (орендодавець або орендар), у якій за умовами договору оренди предмет оренди враховується на балансі в складі активів. Величина і порядок нарахування амортизації предмета оренди встановлюються відповідно до законодавства згідно з договором оренди за погодженням між орендодавцем і орендарем. Сума нарахованої амортизації не повинна перевищувати різницю між контрактною вартістю предмета оренди та його викупною вартістю.

Всі процедури, що виконує аудитор, мають за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень. Твердження, що використовує аудитор під час розгляду різних типів потенційних викривлень, розділяються на три категорії відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»:

1) твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту: настання, повнота, точність, закриття реєстрів, класифікація;

2) твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду: існування, права та обов'язки, повнота, оцінка та розподіл;

3) твердження щодо подання та розкриття: настання та права і обов'язки, повнота, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка [6].

Висновки і пропозиції. Таким чином, слід зазначити, що, використання вищевикладених рекомендацій з аудиту фінансової оренди основних засобів дозволить виявити помилки, що виникають в процесі оформлення документів, ведення бухгалтерського та податкового обліку, покращити якість організації аудиту фінансової оренди основних засобів, підвищити ефективність оформлення та реалізації орендних угод, що в свою чергу сприятиме розвитку ринку фінансової оренди в країні.

Список літератури:

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. // М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
2. Виноградова М. О., Жидеева Л. І. Аудит [текст]: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеева // К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
3. Господарський кодекс України 16.01.2003 № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/lhttp://zakon3.rada.gov.ua/laws/436-15aws/436-15>
4. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту: Міжнародний стандарт аудиту 200. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
6. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища: Міжнародний стандарт аудиту 315. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf
7. Ільїна С. Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник / С. Б. Ільїна // К.: Кондор, 2009 р. – 378 с.
8. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча // К.: Каравела, 2009. – 544 с.
9. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
10. Немченко В. В., Редько О. Ю. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / В. В. Немченко, О. Ю. Редько // Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
11. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков // К.: Алерта, 2012. – 664 с.
12. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко, за заг. ред. О. А. Петрик // К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
13. Подання фінансової звітності: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013
14. Пшенична А. Ж. Аудит: навч. посіб. / А. Ж. Пшенична // К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
15. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В. Я. Савченко // К.: КНЕУ, 2006. – 328 с.
16. Узгодження умов завдань з аудиту: Міжнародний стандарт аудиту 210. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf
17. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б. Ф. Усач // К.: Знання-Прес, 2002.
18. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

Семенец А.А., Горбунова А.Е.

Харьковский институт финансов

Киевского национального торгово-экономического университета

АУДИТ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аннотация

В статье рассмотрены особенности организации аудиторской проверки финансовой аренды основных средств. Исследованы теоретические и практические вопросы по аудиту финансовой аренды основных средств как обязательства и предложена организационная модель аудита. Проанализированы этапы проведения аудита финансовой аренды основных средств и определены их информационное обеспечение. На основе исследуемой информации определены основные проблемы и внесены предложения по их решению.

Ключевые слова: аудит, финансовая аренда, основные средства, метод, организация.

Semenets A.A., Horbunova A.E.

Kharkov Institute of Finance

Kyiv National University of Trade and Economics

AUDIT OF FINANCIAL LEASE OF FIXED ASSETS

Summary

The article is devoted to the peculiarities of auditing financial leases of fixed assets. Theoretical and practical questions on audit of financial leases of fixed assets as liabilities were investigated and an organizational model of audit was offered. The stages of the audit of the financial lease of fixed assets have been analyzed and their information system has been determined. On the basis of investigational information, the main problems are identified and proposals for their solution are made.

Keywords: audit, financial lease, fixed assets, convention, organization.