

РОЗДІЛ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

Прядка Н. М.

Кіровоградський національний технічний університет

МЕТОДИЧНО-ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПОКАЗНИКІВ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Реформування облікового процесу потребує нових підходів до проведення державного аудиту як форми державного фінансового контролю системи обліку та вимагає проведення дослідження його методично-організаційного забезпечення. У статті розкрито взаємозв'язок інформаційного формування показників нефінансових активів у бухгалтерському обліку, їх трансформацію у звітні та організацію державного аудиту на всіх етапах облікового ланцюга. Виконання завдання стосовно забезпечення попередження помилок та неточностей покладено на державний аудит, методично-організаційне забезпечення якого викладено у цій статті.

Ключові слова: державний аудит, нефінансові активи, облік нефінансових активів, державний фінансовий аудит, установи сектору державного управління, методичне забезпечення державного аудиту, організаційні аспекти аудиту.

Постановка проблеми. Однією із сучасних форм державного фінансового контролю є державний аудит. Його значення набуває актуальності у ході реформування облікової та контрольної систем держави. За орієнтир вибрані міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі, тому в процесі становлення нових вимог і підходів важливим є методично-організаційне забезпечення державного аудиту як запоруки збереження та додавання вартості державних ресурсів, тобто національного багатства, яке відіграє важливу роль у підвищенні рівня життя народу та інвестиційної привабливості держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аспекти фундаментального формування системи державного фінансового контролю розкривалися у рукописах вітчизняних та зарубіжних дослідників, таких як: А. Аренс, В.В. Бурцев, Н.Г. Виговська, В.Г. Мельничук, Н.Ю. Мельничук, В.М. Родіонова, Н.І. Рубан, М.І. Сивульський, І.Б. Стефанюк та ін. Піднята проблематика побудови системи державного аудиту ефективності в працях таких учених, як: Л.В. Дікань, В.А. Жуков, Т.Дж. Лоуверс, А.В. Мамишев, С.П. Опенішев, Ю.В. Піхоцький, Дж.С. Робертсон, С.М. Рябухін, А.М. Саунін, Н.В. Синюгіна, В.К. Симоненко, С.В. Степашин. Свої напрацювання у сфері державного аудиту та узгодження норм міжнародних стандартів державного аудиту пропонують С.В. Бардаш, І.К. Дрозд, Ю.Б. Слободяник.

Незважаючи на численні здобутки вчених, які розкривали окремі практичні та теоретичні аспекти функціонування та організації державного фінансового контролю, багато проблем методично-організаційного забезпечення державного аудиту показників нефінансових активів у фінансовій звітності залишаються не вирішеними остаточно.

Мета статті полягає в аналізі наявного методично-організаційного забезпечення державного аудиту нефінансових активів та вдосконаленні методичних підходів до підтвердження таких даних у звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України знаходиться у русі змін

і реформ, що має вирішальний вплив на способи оцінки ризиків державним аудитом в обліковому процесі. Державний фінансовий аудит знаходиться у постійному стані адаптації до нових міжнародних норм, тобто перехід від реагування постфактум на події з фундаментальною основою контролювання вдіяного, до підходів з урахуванням ризику та роботи на попередження подій.

Слід зауважити, що інформаційне забезпечення показників нефінансових активів у фінансовій звітності підлягає контролю з боку державного аудиту. Він є незалежною функцією, яка надає об'єктивне підтвердження і при цьому зорієнтована на додавання вартості та поліпшення операційної діяльності установи. Це завдання повинне вирішуватися через призму методично-організаційного забезпечення державного аудиту.

Важливим кроком є підтвердження інформації у процесі аудиту, що характеризує цінність аудиту та дає можливість сформулювати вагомі та точні судження. Так, аудит для установи виконує підтверджувальну функцію, а не фіскальну, що кардинально змінює відношення до цього процесу. Цей підхід має значний вплив на ефективність і продуктивність операцій стосовно нефінансових активів, що забезпечує збереження державних ресурсів [1].

Кожна установа має свої цілі, для досягнення яких необхідне виконання відповідних операцій. Державний фінансовий аудит ретельно перевіряє їх, підтверджує, у тому числі, відповідність правилам та досягненню мети, тому його методично-організаційне супроводження відіграє ключову роль в адекватності та точності наданих результатів. Водночас підтвердження показників нефінансових активів у фінансовій звітності потребує законодавчо сформованого методичного забезпечення, яке нині реформується, що вимагає перегляду методів державного аудиту.

Методика державного аудиту має забезпечити перевірку способів захисту у підприємства своїх активів, точніше систему внутрішнього контролю, яка має створити умови збереження активів, а також контролю цільового та ефективного використання коштів установи.

Облік нефінансових активів – громіздкий та динамічний процес, тому методика аудиту такого обліку теж має складну структуру. Результати бухгалтерського обліку нефінансових активів відображаються у звітності. Порядок складання фінансової звітності затверджено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) 101 «Подання фінансової звітності» та «визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів» [2]. Фінансова звітність має такий склад: баланс, звіт про фінансові результати (звіт про власний капітал), звіт про рух грошових коштів та примітки до звітів.

Інформація стосовно нефінансових активів відтворюється у першому розділі активного складу балансу та має елементи, що їх характеризують: основні засоби; нематеріальні активи; незавершене будівництво; запаси; малоцінні та швидкозношувані предмети; готова продукція; інвестиції в нефінансові активи; інші нефінансові активи.

Порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності здійснюється згідно з Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 (далі – Порядок № 307) [3]. Форма і склад статей фінансової звітності, визнання і розкриття її елементів, а також подальше розкриття та оцінка окремих статей балансу в примітках до фінансової звітності визначаються НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Основні засоби завжди займали вагомую частку в загальному обсязі господарських операцій, тому на їх прикладі розкриємо методику державного аудиту нефінансових активів. На рис. 1 в агрегованому вигляді зображено загальний рух в обліку основних засобів та їх відображення у звітності.

Аудит операцій із нефінансовими активами, у тому числі й основними засобами, починається зі збору інформації та встановлення відповідності правилам визнання в обліку, адже саме цей процес визначає напрям подальшого облікового руху

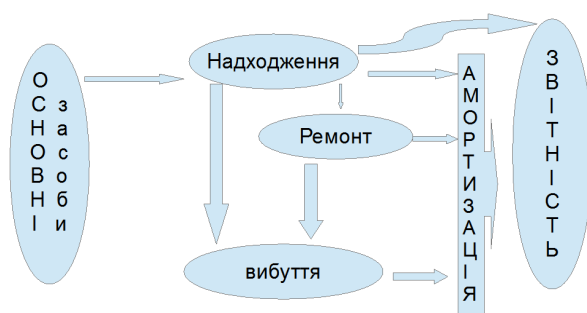


Рис. 1. Рух основних засобів в обліковому процесі установи

і, відповідно, впливає на фінансові звітні показники (табл. 1).

Відображення операцій з основними засобами проходить на рахунку 10 «Основні засоби» з використанням субрахунків та аналітичного обліку [7]. Після аналізу відповідності критеріям, зазначеним у табл. 1, основний засіб проходить процес відображення на бухгалтерських рахунках. У табл. 2 розкрито відповідність основних засобів класифікаційній групі з погляду різних нормативних документів.

Таким чином, групування та класифікація основних засобів, згідно з Планом рахунків, проводяться детальніше в частині визнання тварин та насаджень, тобто вони належать до різних рахунків на відміну від НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», де ці ж об'єкти класифіковані в одну групу. Варто зазначити, що в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС) 17 «Основні засоби» відсутнє конкретне групування основних засобів [5]. Для віднесення їх до класу використовується не чіткий регламент, а приклад їх імовірної класифікації: земля; операційні будівлі; дороги; машини та обладнання; мережі ліній електропередачі; кораблі; літаки; спеціалізоване військове обладнання; транспортні засоби; меблі та приладдя; офісне обладнання; установки для буріння нафтових свердловин [5].

Таблиця 1

Процес визнання основних засобів у бухгалтерському обліку

Відповідність визначенню	Критерії визнання	Критерії виключення
матеріальні активи, які утримуються для використання їх у діяльності для досягнення поставленої мети, задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року	існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства, і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена	предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищують 6 тис. грн. та строк використання яких перевищує один рік, належать до малоцінних необоротних матеріальних активів, а не до основних засобів

Джерело: складено автором за [4]

Таблиця 2

Процес групування основних засобів

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» класифікація за групами:	План рахунків відображення основних засобів на рахунках
3.1.1. Земельні ділянки	101 «Земельні ділянки»
3.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель	102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
3.1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої	103 «Будинки та споруди»
3.1.4. Машини та обладнання	104 «Машини та обладнання»
3.1.5. Транспортні засоби	105 «Транспортні засоби»
3.1.6. Інструменти, прилади, інвентар	106 «Інструменти, прилади та інвентар»
3.1.7. Тварини та багаторічні насадження	107 «Робочі і продуктивні тварини» 108 «Багаторічні насадження»
3.1.8. Інші основні засоби	109 «Інші основні засоби»

Джерело: складено автором за [4; 7]

Водночас у процесі аудиту основних засобів слід звернути увагу, що заборона зараховувати до основних засобів активи, які не відповідають вартісній межі, відсутня. Розглядаються всі можливі варіанти визнання та виокремлюються найоптимальніші для установи. У Порядку застосування Плану рахунків вказано, що «на субрахунку 1015 (1025) «Транспортні засоби» з виділенням на окремі підгрупи обліковуються усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів незалежно від вартості» [6]. Таким чином, велосипед для дільничного педіатра сільської лікарні, придбаний для використання в господарській діяльності, навіть якщо його вартість менша 6 тис. грн., буде належати до основних засобів.

Нині триває узгодження Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору № 11 [8] з урахуванням вимог запровадженого з 01.01.2017 Плану рахунків [7]. Зокрема, приведено у відповідність вимоги щодо формування інвентарного номера об'єкта основних засобів. Водно час триває невизначеність стосовно наявних номенклатурних номерів, а саме: підтвердження доцільності та раціональності стосовно питання переформувати їх під новітні вимоги, чи використовувати їх до моменту вибуття основних засобів.

Варто відзначити, що МСБОДС 17 «Основні засоби» регулюють облік активів на особливих умовах, так, наприклад, вони прямо не відповідають критерію потенціал корисності, а лише приймають участь у створенні економічних вигід [5]. Наприклад, елементи безпеки або охорони довкілля, до таких випадків відносять придбання окремих системних компонентів, таких як «розпилювач води в лікарні, який вимагається правилами пожежної безпеки і без них лікарню не можна експлуатувати» [9]. Поки що у вітчизняних регуляторних документах такі пояснення відсутні.

У складі основних засобів обліковуються земельні ділянки, які мають свої особливості обліку, а саме відсутність амортизаційних нарахувань, тому державний аудит надає впевненості, що амортизація автоматично в обліковій програмі не проводилася. Впевнення повинно бути й з приводу зупинки амортизації на ті об'єкти, які призупинені в експлуатації для поліпшення чи ремонту, до моменту їх введення в експлуатацію.

Слід зауважити, що для державного сектору вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу. Проте можливе нарахування амортизації на річну дату балансу, якщо таке зазначено у розпорядчому документі про облікову політику [4]. Відповідність зазначеного теж проходить аудиторське підтвердження.

Окрему групу методичних процедур має аудит операцій із формування первісної вартості основних засобів. Підтвердженню підлягає первісна вартість активів, які вводяться в експлуатацію. Від достовірності цього показника залежить правильність нарахування амортизації, адже «вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вираженням їх ліквідаційної вартості» [4].

У процесі державного аудиту враховується відповідність первісної вартості визначенню: «Це історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших

активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів». Визначення не є конкретною формулою, тому необхідно розглядати кожний окремий випадок із можливим впливом інших факторів. У процесі аудиту підтверджується відповідність віднесення сум елементів первісної вартості до її складу та наявність документального підтвердження як основи визначення вартості.

Під час проведення державного аудиту важливо підтвердити факт, що фінансові витрати, отримані за рахунок запозичень, не включені до первісної вартості основних засобів. Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Важливим моментом державного аудиту основних засобів є підтвердження достовірності інформації щодо їх первісної вартості з можливістю визначення її на рівні справедливої вартості на дату отримання. Водночас справедлива вартість оцінюється відповідно до законодавства та визначається як сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [4]. Це має максимально зближене визначення з МСБОДС, які справедливо вартість розкривають як суму, «за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами» (табл. 3) [5]. У вітчизняному обліку справедлива вартість використовується рідко, це пояснюється складністю документального підтвердження таких операцій.

Варто відзначити, що для комерційного сектору МСФО 13 передбачає ще одну методику оцінювання справедливої вартості – дохідну. Тобто перетворення майбутніх грошових потоків, доходів і витрат в одну поточну дисконтовану величину.

У процесі аудиту важливо врахувати відмінності в безоплатному отриманні основних засобів. Так, первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб приватного сектору економіки, може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, підтверджена відповідними первинними документами, де враховано та перераховано всі витрати. Якщо ж актив безкоштовно передається від державного сектору, то первісна вартість дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів з урахуванням усіх супутніх витрат суб'єкта державного сектору, що вчинив таку передачу, з обов'язковим зазначенням нарахованої суми зносу.

Свої особливості оцінки мають основні засоби, де яких застосована умовна вартість. За наявності такої ситуації, як відсутність активного ринку на актив у момент визначення його вартості або якщо використовується повноваження конфіскації та безоплатної передачі, тоді умовна вартість застосовується до активів, що мають історично ушкодзовану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди. Водночас умовна вартість визначається законодавчими та іншими нормативно-правовими актами та може складатися із сум страхування від пожежі, крадіжок, утрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди [4].

Таблиця 3

Загальна характеристика методик оцінювання справедливої вартості згідно з МСБODС 17

Методики підходу	Загальна характеристика	Методи
Ринкова	Використовуються ціни та інша подібна інформація на ринку з ідентичними чи зіставними активами	Ринкові показники, матричне ціноутворення
Відновлювальна	Відображається сума, яка була б потрібна, щоб замінити експлуатаційну потужність активу, або відтворити його	Порівняння з вартістю придбання (створення) активу-замінника зіставної корисності, скоригованої з урахуванням старіння

Джерело: складено автором за [5]

На момент проведення аудиторських процедур важливо підтвердити потенціал корисності активу. Потенціал корисності змінюється залежно від призначення основних засобів, а отже, використання історичних споруд для іншого призначення створить передумови для перегляду корисності. У таких випадках проводяться визнання та оцінка основних засобів у такий спосіб, як подібні об'єкти, відповідно до загальних вимог. Проте сучасні фахівці намагаються уникати таких ситуацій, оскільки досить складна система документального підтвердження.

На показники нефінансових активів у фінансовій звітності має вплив проведення переоцінок, такі факти теж мають бути підтверджені в процесі аудиту. Переоцінка як елемент облікового процесу виступає досить новим об'єктом для вітчизняних фахівців, тому можливі ситуації непорозуміння в частині використання підходу, який базується на особистій думці фахівця, що впливає на прийняття рішення стосовно доцільності проведення переоцінок.

Аудиту підлягають операції списання запасів, які використані на ремонт, для поліпшення основних засобів. У цьому разі варто керуватися не тільки нормативною документацією, що регламентує рух основних засобів, а й урахувати особливості обліку запасів, що входять до складу нефінансових активів, з урахуванням принципів організації кожного окремого класу основних засобів, якщо такі визначені нормативно.

Таким чином, методично-організаційне забезпечення державного аудиту стосовно показників нефінансових активів урахує як об'єкти всі облікові процеси, пов'язані з їх рухом та оцінкою. Постійна адаптація до міжнародних стандартів аудиту, гармонійне поєднання обліку та аудиту як єдиного цілого, що має одну мету, на базі гармонізації облікових процесів, які мають змінні

підходи, ускладнюють практичне виконання перевірки, адже для втілення в практику контролю необхідні обдумані, прості та зрозумілі схеми взаємодії всіх систем управління.

Висновки. Методично-організаційне забезпечення державного аудиту в контексті нефінансових активів перебуває в процесі формування. Структурна складність об'єкту та наявний процес гармонізації до МСФЗ потребують пошуку нових підходів до підтвердження облікових та звітних показників та попередження ризиків виникнення шахрайства.

Процес реформування обліку нефінансових активів створює потребу в новому організаційно-методичному забезпеченні для державного аудиту. Підтвердження державним аудитом інформаційного навантаження показників нефінансових активів у фінансовій звітності, а саме їх наявність в активному складі балансу (розділ 1 «Нефінансові активи»), починається з етапу прийняття рішення про визнання ризиків в бухгалтерському обліку.

На прикладі аудиту основних засобів було розглянуто порядок аудиту нефінансових активів та встановлено, що методика та стратегія державного аудиту має індивідуальний характер для кожного об'єкту, це пов'язане з тим, що елементи нефінансових активів мають як специфічні, так і загальні правила бухгалтерського обліку. Відсутність єдиного алгоритму державного аудиту фінансової звітності в контексті показників нефінансових активів потребує його індивідуального розроблення для кожного об'єкту аудиту з урахуванням специфіки діяльності установ сектору державного управління.

У процесі дослідження підтверджено необхідність методично-організаційного забезпечення державного аудиту показників нефінансових активів у фінансовій звітності. У подальших дослідженнях варто вдосконалити методи державного аудиту щодо перевірки нефінансових активів.

Список використаних джерел:

1. Лебединець Т. Погляд на різноманітні ролі внутрішніх аудиторів / Т. Лебединець // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6 (17). – С. 44–48.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0095-11>.
3. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>.
6. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>.
9. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О. Канцуров. – К.: Аграрна наука, 2009. – Ч. 1. – 480 с.

Прядка Н. Н.

Кировоградский национальный технический университет

МЕТОДИЧЕСКИ-ОРГАНИЗАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА ПОКАЗАТЕЛЕЙ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Резюме

Реформирование учетного процесса требует новых подходов к проведению государственного аудита как формы государственного финансового контроля системы учета и требует проведения исследования его методически-организационного обеспечения. В статье раскрыты взаимосвязь информационного формирования показателей нефинансовых активов в бухгалтерском учете, их трансформация в отчетные и организация государственного аудита на всех этапах учетной цепи. Выполнение задания по обеспечению предупреждения ошибок и неточностей возложено на государственный аудит, методически-организационное обеспечение которого изложено в данной статье.

Ключевые слова: государственный аудит, нефинансовые активы, учет нефинансовых активов, государственный финансовый аудит, учреждения сектора государственного управления, методическое обеспечение государственного аудита, организационные аспекты аудита.

Pryadka N. M.

Kirovohrad National Technical University

METHODOLOGICAL-ORGANIZATIONAL SUPPORT FOR THE STATE AUDIT OF NON-FINANCIAL ASSETS INDICATORS IN FINANCIAL STATEMENTS

Summary

The reform of the accounting process requires new approaches during the state audit as a form of public financial control of the accounting system and requires a study of its methodological and organizational support. The study reveals the relationship between information formation of non-financial assets' indicators in accounting, their transformation into accounting, and the organization of state audit. The task of ensuring the prevention of errors and inaccuracies is entrusted to the state audit, the methodological and organizational support of which is set out in this article.

Keywords: state audit, non-financial assets, accounting of non-financial assets, state financial audit, institutions of the public administration sector, methodical provision of state audit, organizational aspects of audit.