

Максидова Р. Э., Тагузлов А. Х.

Maksidova R. E., Taguzlov A. H.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ФОРМИРОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА

IMPROVING THE AUDIT OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS AND THE FORMATION OF THE DEPRECIATION FUND

Данная статья отражает особенности аудита амортизации и амортизационного фонда по основным средствам на основе нормативной РФ. Амортизационный фонд призван служить гарантированным источником финансирования воспроизводственных капиталовложений для организации, его создающей. Будучи призванным поддерживать хозяйственный объект в работоспособном состоянии, он имеет двойственную экономическую природу: обслуживает процесс возмещения износа основных средств и финансово обеспечивает механизм расширенного воспроизводства.

Однако, сложившаяся в современных условиях коллизия, при которой организации могут расходовать амортизационные отчисления любым удобным им способом, требует немедленного разрешения. Это обстоятельство препятствовало целевому использованию амортизационных отчислений, вынуждая сельхозпроизводителей направлять их на текущие нужды.

В результате амортизационные отчисления трансформировались в разряд оборотных средств, направляясь на погашение кредиторской задолженности, «проедаясь», не используя по целевому назначению. Проблема нецелевого использования начисленных амортизационных отчислений присуща сегодня не только сельскохозяйственной отрасли, но и всей российской экономике.

Целевому использованию средств амортизационного фонда будет способствовать периодический аудит. В статье нами предложена программа проведения аудиторской проверки, выявлены и освещены основные этапы аудиторской проверки, обоснованности используемого метода начисления амортизации по основным средствам.

Ключевые слова: аудит, амортизация, бухгалтерский учет, амортизационный фонд,

планирование аудита, программа аудита, срок полезного использования, планируемые доходы.

This article reflects the features of the audit of depreciation and amortization Fund for fixed assets based on the regulatory framework of the Russian Federation. The depreciation Fund is intended to serve as a guaranteed source of financing for reproduction investments for the organization that creates it. Being called to maintain an economic object in a working condition, it has a dual economic nature: it serves the process of replacing the depreciation of fixed assets and financially provides a mechanism for extended reproduction.

However, the conflict that has developed in modern conditions, in which organizations can spend depreciation charges in any way convenient to them, requires immediate resolution. This circumstance prevented the targeted use of depreciation charges, forcing farmers to direct them to current needs.

As a result, depreciation charges were transformed into the category of working capital, going to pay off accounts payable, «eating», not being used for its intended purpose. The problem of misuse of accrued depreciation charges is inherent today not only in the agricultural sector, but also in the entire Russian economy.

Periodic audits will facilitate the targeted use of the depreciation Fund. In this article, we have proposed a program for conducting an audit, identified and highlighted the main stages of the audit, the validity of the method used for calculating depreciation on fixed assets.

Key words: *audit, depreciation, accounting, depreciation Fund, audit planning, audit program,*

useful life, planned revenues.

Максидова Рахима Эдуардовна – студентка 5-го курса направления подготовки «Экономика», направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в АПК», ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарский ГАУ, г. Нальчик

Maksidova Rakhima Eduardovna – 5th year student of the «Economics» training direction, «Accounting, analysis and audit in the agricultural sector» orientation, FSBEI HE Kabardino-Balkarian SAU, Nalchik

Тагузлов Аслан Хажисмелович – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарский ГАУ, г. Нальчик
Тел.: 8 928 712 08 80
E-mail: hagismel@mail.ru

Taguzloyev Aslan Hazhismelovich – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department Economics, FSBEI HE Kabardino-Balkarian SAU, Nalchik

Введение. Изучение учета амортизации привело нас к убеждению необходимости выстраивания правил и техники учета, позволяющие учету придать проверяемость, что позволит сформировать достоверную информацию.

По нашему мнению, для разработки такой техники изначально целесообразно проработать методику проверки учета в процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, плана и программы аудиторской проверки. ПБУ «Изменение оценочных значений» (21/2008), применительно к амортизации оценочными значениями признают: сроки полезного использования; планируемые поступления доходов от использования амортизируемого имущества [1].

В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» отсутствует подобное требование, проект нового ФСБУ «Основные средства» предусматривает требование выбора способа амортизации, отражающего особенности получения в будущем доходов от использования амортизируемого имущества [2].

Более того, проект предусматривает возможность самостоятельной разработки собственных методов амортизации предприятиями, отражающего особенности получения в будущем доходов от использования амортизируемого имущества [3].

Результаты исследований. Аудит амортизации основного имущества начинается с составления плана и программы

аудита, проверки формирования первоначальной и/или восстановительной стоимости объектов.

План аудита амортизации основного имущества нам представляется в следующем виде:

Проверка обоснованности и разумности сроков полезного использования. Срок эксплуатации и метод амортизации – это так называемые оценочные значения, т.е. показатели, которые рассчитаны на допущения руководства, исходя из профессиональных знаний [5].

По нашему мнению, при проверке обоснованности, а также разумности утвержденных сроков полезного использования имущества, аудитор обязан исследовать вопросы:

1) Затребовать учетную политику на аудируемый период, утвержденную приказом руководства, в котором отражены способы определения сроков полезного использования имущества.

2) Аудитору следует убедиться в том, что при установлении разумного и обоснованного срока полезного использования основного имущества, не были нарушены требования ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

3) Определить круг лиц, устанавливающих (утверждающих) срок полезного использования приобретаемых объектов использования имущества.

4) Аудитор должен выяснить, были ли факты пересмотра утвержденных сроков полезного использования основного имущества. Для этого используются опрос, анкетирование, анализ учетной политики и т.д.

5) Если факты пересмотра СПИ подтвердились, аудитор обязан установить лиц, ответственных за данную операцию и выявить, каким образом утверждаются вновь установленные СПИ руководством.

б) Проверка правильности утвержденных СПИ, отраженных в учетной политике, аудитор осуществляет выборку из имеющегося перечня основных средств.

По попавшим в выборку объектам основного имущества запрашиваются акты приема-передачи основных средств, акты приема-передачи отремонтированных, модернизированных, реконструированных основных средств, инвентарные карточки, протоколы заседаний инвентаризационной комиссии и прочие документы, состав которых зависит от действующего на предприятии порядка установления (или пересмотра) сроков полезного использования основных средств.

Путем пересчета амортизационных начислений, с учетом установленного СПИ, по элементам основных средств, попавшим в выборку, аудитор подтверждает и/или опровергает фактическое использование утвержденных сроков полезного использования по каждому объекту.

Полученные расчеты соотносятся с суммами амортизационных отчислений в регистрах синтетического и аналитического учета по 02 «Амортизация основных средств».

7) Оценка разумности используемых объектом аудита СПИ, и при оценке целесообразности их корректировки аудитор осуществляет на знании деятельности проверяемого, действующего законодательства и на фактах, ставших известными в процессе аудита.

С этой целью аудитор выясняет факты:

- использования в производстве 100% самортизированных объектов, что указывает на установление слишком коротких СПИ;

- выбытия объектов до истечения СПИ, что подтверждает слишком длительные сроки по ним.

Проанализировав полученную информацию, аудитор оценивает разумность и обоснованность утвержденных СПИ, а также допущения, основываясь на которых и были установлены эти сроки.

По нашему мнению, при наличии фактов изменения СПИ объектов в аудируемом

периоде в бухгалтерской отчетности должна быть отражена информация:

- перечень и/или группа объектов, по которым был откорректирован СПИ;

- новые СПИ по данному имуществу, а также их прежние сроки;

- причины корректировки СПИ;

- размер изменения амортизационных отчислений по объектам, по которым был откорректирован СПИ, и за отчетный и за все последующие периоды до истечения СПИ объекта.

Представление информации в динамике оправдывается необходимостью обеспечения требования сопоставимости данных прошлых, проверяемого и будущих периодов.

Разумность и обоснованность используемых методов начисления амортизации. Методы начисления амортизации являются оценочным значением и поэтому процедуры, производимые аудитором на данном этапе, во многом аналогичны с мероприятиями, осуществляемыми при аудите разумности и/или обоснованности СПИ:

1) Проверка аудитором факта отражения в учетной политике метода начисления амортизации, а также метода установления исходных допущений, которые обосновывают выбор метода амортизации, а также круг лиц, ответственных за определение метода начисления амортизации.

Также аудитор должен проверять законность применяемых методов начисления амортизации и их соответствие ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

2) Способы определения данных, на основе которых осуществляется выбор начисления амортизации, аудитор анализирует на предмет разумности и обоснованности. В данном вопросе ПБУ 6/01 «Учет основных средств» дает предприятиям право выбора любого из методов по своему усмотрению.

По нашему мнению, метод начисления амортизации целесообразно определять и устанавливать в зависимости от особенностей процесса воспроизводства имущества.

3) Аудитор устанавливает список лиц, ответственных за установление методов амортизации по поступившим основным средствам.

4) По вопросу возможности пересмотра методов начисления амортизации в действующем законодательстве имеются

противоречия. В частности, ПБУ 6/01 требует применения по группе однородных объектов одного способа начисления в течение СПИ. Иными словами, пересматривать утвержденный способ начисления амортизации в течение всего СПИ объекта или однородной группы объектов нельзя. Данное требование касается и вновь приобретенных объектов, относящихся к конкретной группе.

ПБУ 21/2008 предполагает выбор метода начисления амортизации признавать оценочным значением и который подлежит пересмотру при появлении новой информации, характеризующей существующую ситуацию или ее изменение.

Полагаем, что аудитор обязан установить наличие и/или отсутствие корректировки методов амортизации на протяжении СПИ, а также определение метода начисления амортизации по новым объектам прочих способов, отличных от аналогичных основных средств, уже используемых на предприятии. При подтверждении подобных фактов выяснить причины корректировок и оценить их обоснованность и/или разумность.

5) Аудитор устанавливает, в чьи должностные обязанности входит определение и утверждение метода начисления амортизации по приобретаемым объектам имущества.

б) Производится выборка из объектов имущества на предмет проверки достоверности расчета амортизационных начислений по различным группам с учетом требований утвержденного метода.

Основные средства, попавшие в контрольную выборку, проверяются на предмет:

- оптимальности используемого метода начисления амортизации, а также полноты документального оформления;

- фактического использования утвержденного метода при расчете амортизационных отчислений.

При отборе элементов в выборку совокупность объектов целесообразно разделить на две группы:

- по которым метод начисления был пересмотрен;

- по которым метод начисления не пересматривался.

В процессе проверки аудитор анализирует учетную политику, а также акты приема-передачи основных средств, протоколы заседаний инвентаризационной комиссии,

инвентарные карточки, докладные записки об установлении или корректировке метода амортизации и пр. документы.

С целью подтверждения или опровержения правильности расчета сумм амортизации, аудитор осуществляет контрольный пересчет амортизационных отчислений. Полученные результаты сличаются с суммами амортизационных отчислений в учетных регистрах по 02 «Амортизация основных средств».

7) Утвержденные методы начисления амортизации являются разумными и обоснованными, если они не противоречат положениям ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а также соответствуют особенностям предприятия.

Поэтому, при проверке обоснованности и разумности используемых методов амортизации по различным группам имущества, аудитор обязан прояснить моменты:

- подвержено ли используемое предприятием имущество существенному изменению на протяжении СПИ;

- наблюдаются ли существенные изменения в интенсивности использования имущества в зависимости от характера деятельности и/или продукции;

8) Аудитору проверяет, отражены ли в бухгалтерской (финансовой) отчетности за аудируемый период информация о способах начисления амортизационных отчислений.

Если за аудируемый период корректировались методы начисления амортизации, то данный факт, в обязательном порядке должен быть отражен в отчетности предприятия.

При наличии фактов корректировки методов начисления амортизации в аудируемом периоде и/или СПИ, в отчетности должна быть отражена информация:

- перечень имущества, по которым был откорректирован метод начисления амортизации;

- новый и прежний методы начисления амортизации по данному имуществу;

- причины, повлекшие корректировку метода начисления амортизации имущества.

- размер изменения суммы отчислений по имуществу, по которому откорректирован метод амортизации до конца СПИ данных основных средств.

Необходимость представления вышеприведенной информации диктуется требованием сопоставимости данных прошлых, проверяемого и будущих периодов в отчетности.

Далее рассмотрим процедуру аудита **формирования амортизационного фонда.**

Амортизационная политика организации при определении СПИ и методов амортизации включает в себя еще и исходные данные, а также допущения. Поэтому в процессе проверки амортизации аудитором целесообразно удостовериться в том, что утвержденная амортизационная политика позволит к концу СПИ сформировать достаточный для обновления имущества амортизационный фонд.

Если амортизационная политика предусматривает начисление амортизации за период их фактического использования и соотносит методы амортизации с особенностями производства, тем самым осуществляется корректное определение финансовых результатов. При этом предотвращается необходимость изъятия средств нераспределенной прибыли, то есть формируется амортизационный фонд.

Второй момент, нуждающийся во внимании аудитора, состоит в модели учета имущества по первоначальной или переоцененной стоимости.

Поскольку выбор модели оценки – это решение организации, аудитор может оценить только расхождение и/или совпадение первоначальной и их текущей стоимостей, основываясь на прошлом опыте и знаниях.

Выявление в ходе аудита существенного расхождения между этими стоимостями не означает наличие существенной ошибки в отчетности предприятия, а только о недостаточности в ближайшем будущем амортизационного фонда для обновления имущества [5].

Вышесказанное означает, что оценка разумности и обоснованности амортизационной политики базируется на показателе достаточности амортизационного фонда в будущем для обновления имущества.

Однако, для оценки достаточности средств амортизационного фонда для обновления имущества недостаточно только обоснованности и разумности амортизационной политики

При процедуре аудита достаточности размера чистых активов необходимо проанализировать наличие или отсутствие фактов покрытия убытков за счет иных капиталов и фондов.

Если за проверяемый период осуществлялась дооценка имущества до восстановительной стоимости и пересчет амортизации, аудитором необходимо проверить, что из прибыли прошлых периодов зарезервирована сумма, соответствующая величине пересчета амортизации.

Таким образом, по нашему мнению, результаты аудита амортизации являются одним из доказательств соблюдения принципа непрерывности деятельности.

Кроме того, после принятия нового Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основных средств», есть надежда, что будут противоречия между ПБУ 21/2008 и ПБУ 6/01, которые мы отразили в своей работе.

В результате организации получают возможность сформировать гибкую амортизационную политику, что увеличит их ответственность при формировании амортизационного фонда.

Последнее приведет к увеличению труда аудитора, поскольку ему придется проверить доказательства соответствия амортизационной политики принципу непрерывности деятельности.

Однако, данное обстоятельство подтверждает необходимость разрабатывать учетную политику с учетом предложенных в данном параграфе условий признания обоснованности и разумности СПИ и методов начисления амортизации.

Область применения результатов исследования: для совершенствования учета амортизации и амортизационного фонда в аграрных формированиях, а также при проведении аудиторской проверки специализированными организациями.

Выводы. Один из факторов непрерывности деятельности предприятия – периодическое обновление изношенных активов, подразумевающее крупные финансовые расходы. В качестве источника финансирования капиталовложений в нашей стране используется амортизационный фонд. Однако, в современных условиях,

организации могут расходовать амортизационные отчисления многими удобными способами, что препятствует целевому использованию амортизационных отчислений. В результате амортизационные отчисления используются не по целевому назначению.

Проблема нецелевого использования начисленных амортизационных отчислений может быть решена путем ужесточения контроля за ними, а также периодическими аудиторскими проверками амортизации и амортизационного фонда по основным средствам.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008: утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/index.php?id_4=12446.

4. *Бычкова С.М., Райхман М.В., Соколов В.Я., Терехов А.А., Шнейдман Л.З.* Аудиторский словарь / под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.

5. *Вахрушина М.А., Костюкова Е.И.* Управление амортизацией основных средств сельскохозяйственных организаций // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – № 5. – С. 81-93.

References

1. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Izmeneniya ocenochnyh znachenij» PBU 21/2008: utv. prikazom Minfina Rossii ot 6 oktyabrya 2008 g. N 106n.

2. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» PBU 6/01: utv. prikazom Ministerstva finansov RF ot 30.03.2001 № 26n (s uchetom posleduyushchih izmenenij i dopolnenij).

3. http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/index.php?id_4=12446.

4. *Bychkova S.M., Rajhman M.V., Sokolov V.Ya., Terekhov A.A., SHnejdman L.Z.* Auditorskij slovar' / pod red. V.YA. Sokolova. – M.: Finansy i statistika, 2003. – 192 s.

5. *Vahrushina M.A., Kostyukova E.I.* Upravlenie amortizaciej osnovnyh sredstv sel'skohozyajstvennyh organizacij // Buhuchet v sel'skom hozyajstve. – 2019. – № 5. – S. 81-93.

