

Тема 13. Ревізія необоротних активів

План

- 1.Склад, мета та завдання ревізії основних засобів
- 2.Джерела ревізії необоротних активів

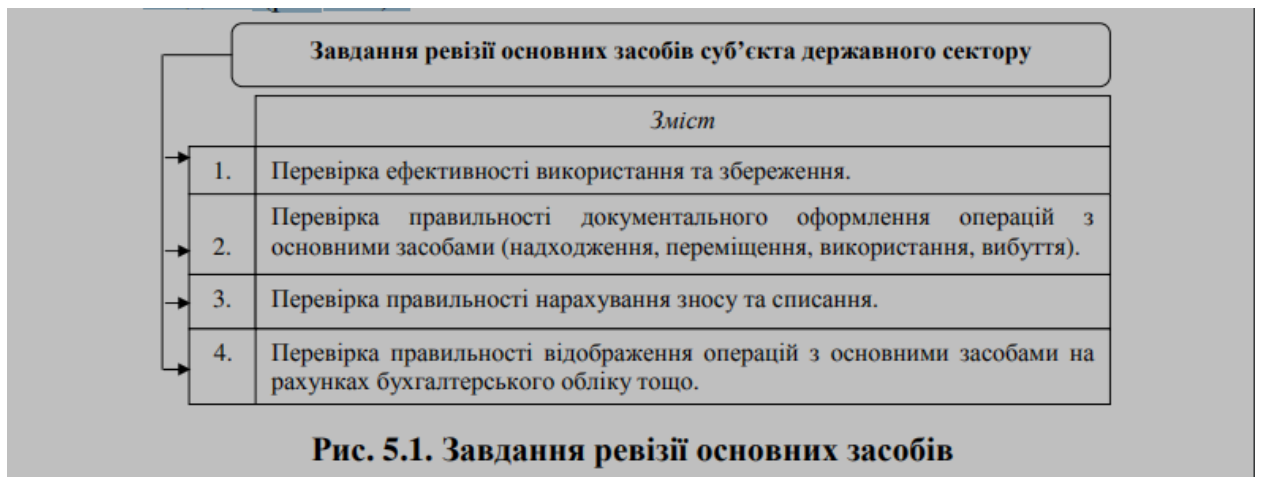
До складу необоротних активів суб'єктів державного сектору відносяться:

- основні засоби (займають найбільшу питому вагу);
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції.

При проведенні ревізії необоротних активів варто пам'ятати, що підходи до встановлення первісної вартості, нарахування зносу та ряд інших аспектів є спільними для усіх складових названої групи активів. У зв'язку з цим при наявності опису, наприклад, оцінки основних засобів, ним можна послуговуватися і щодо нематеріальних активів та ін.

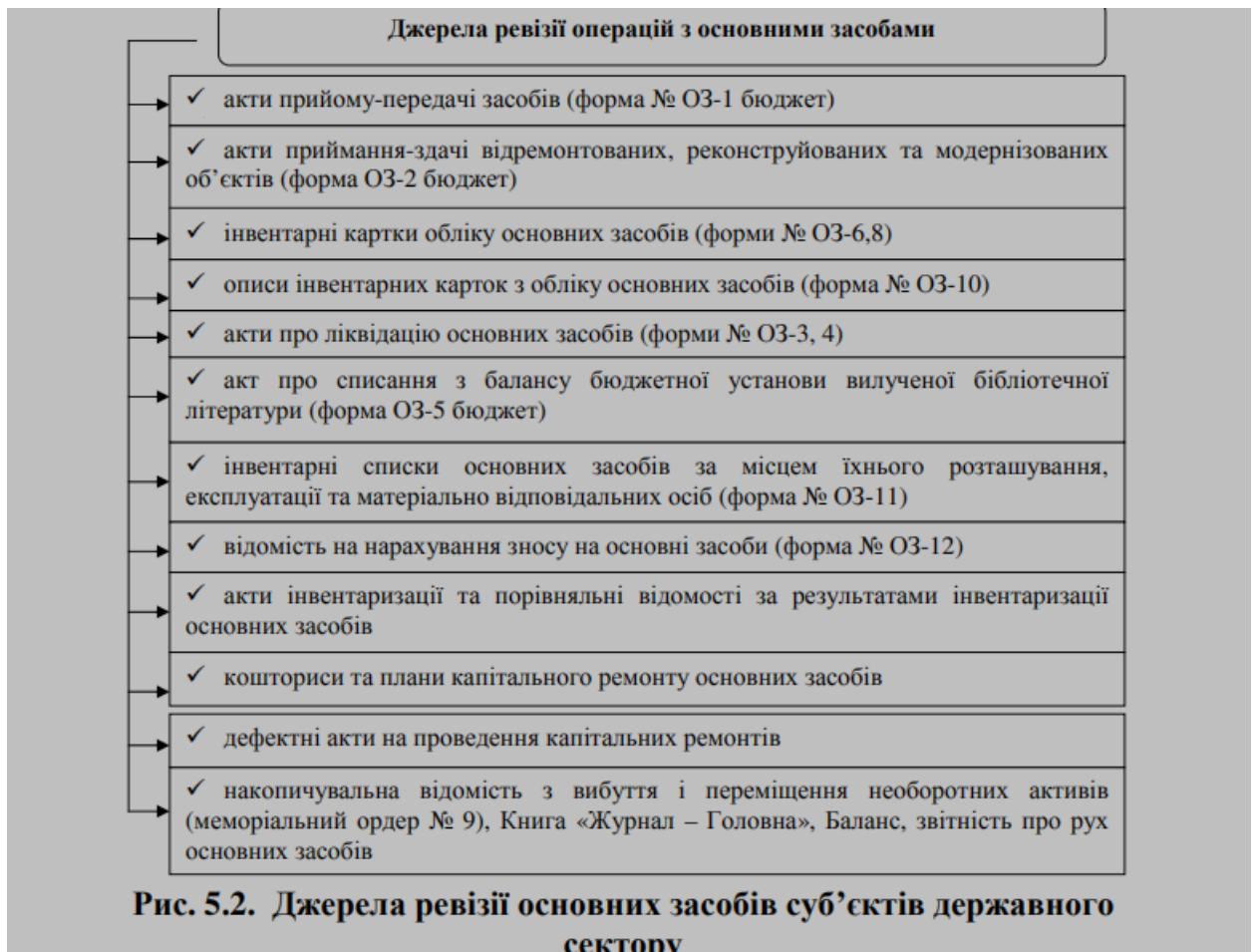
Основні засоби – важлива основа здійснення діяльності суб'єктів державного сектору та наймасовіша складова необоротних активів. Відповідно до чинних (на момент рекомендації посібника до друку) нормативно-правових актів до основних засобів у державному секторі належать предмети вартістю більше 2500 грн. (без ПДВ), строк використання яких становить більше року. У підгрупу сценічнопостановочних засобів у складі основних засобів включаються лише цінності, вартість яких перевищує 5000 грн. за одиницю б .

Зважаючи на вартість та значення основних засобів у забезпеченні діяльності суб'єктів державного сектору, а також враховуючи потребу у підвищенні ефективності використання наявних ресурсів в умовах дефіциту фінансового забезпечення, ревізія основних засобів має сприяти вирішенню низки відповідних завдань (рис. 5.1).



Для самих суб'єктів державного сектору завдання ревізії полягає не лише у встановленні правильності облікового відображення основних засобів, а й уможлиблює виявлення резервів підвищення ефективності їх використання. Попри це, саме назване завдання не виконується повною мірою й потребує додаткового внутрішнього опрацювання. Названий недолік частково компенсується внутрішнім моніторингом стану використання основних засобів, в тому числі через включення даного питання у завдання інвентаризаційної комісії. Акцент на вирішенні вказаного завдання дозволяє виявити можливі шляхи оптимізації використання наявних основних засобів (передачу в оренду, використання у кілька змін тощо). Однак слід зауважити, що для його виконання традиційних джерел, які використовуються в процесі (рис. 5.2) ревізії, замало (необхідно використовувати не лише офіційну бухгалтерську інформацію, а й спеціальні методи, в тому числі анкетування).

Окрім цього, при здійсненні ревізії основних засобів, слід врахувати, що суб'єкт діяльності державного сектору може приймати на відповідальне зберігання матеріальні цінності за наявності відповідних місць зберігання, тому додатковим джерелом ревізії має також бути відповідний укладений договір. В цьому випадку слід пам'ятати, що обліковуються такі основні засоби на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».



При ревізії основних засобів та операцій з ними необхідно насамперед ознайомитись з матеріалами попередніх інвентаризацій. Зокрема, слід звернути увагу на дотримання дат проведення планових інвентаризацій (наприклад, перед складанням річної звітності), а також дати та причини проведення позапланових інвентаризацій. Після цього необхідно перевірити правильність оформлення результатів інвентаризацій та відображення їхніх результатів в обліку. Одним з ключових питань, на які має звернути увагу перевіряючий, є повнота охоплення об'єктів інвентаризації. Її встановлюють шляхом порівняння сформованих інвентарних описів з даними аналітичного обліку, зокрема відображених в оборотних відомостях.

Другим важливим кроком при проведенні ревізії основних засобів є організація та проведення вибіркової інвентаризації за місцями їх зберігання й розташування. Вибір об'єктів, які підлягатимуть інвентаризації, може базуватися на врахуванні результатів попередніх ревізій, а також досвіді особи, що здійснює перевірку. У випадку виявлення нестач чи крадіжок керівником ревізійної групи може бути прийняте рішення щодо доцільності проведення суцільної інвентаризації. В такому разі відповідним чином має бути змінена і програма перевірки. Залежно від отриманих результатів здійснюється вирішення проблеми приведення їх у відповідність до даних бухгалтерського обліку. Для цього послуговуються рекомендаціями, поданими у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. Зокрема, виявлені інвентаризаційною комісією розходження між фактичними залишками основних засобів і даними, відображеними щодо них у бухгалтерському обліку, регулюються такими двома способами:

1. Якщо виявлені лишки основних засобів і нематеріальних активів, то вони повинні бути оприбутковані й віднесені на збільшення доходів спеціального фонду бюджетної установи.

2. При виявленні нестач цінностей, які перевищують норми природного убутку, а також втрат від псування цінностей їх списують з балансу та відносять на рахунок винних осіб у розмірі, що визначається відповідно до законодавства. Якщо ж винні особи не встановлені, нестачі зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту їх встановлення або до закриття справи згідно з законодавством.

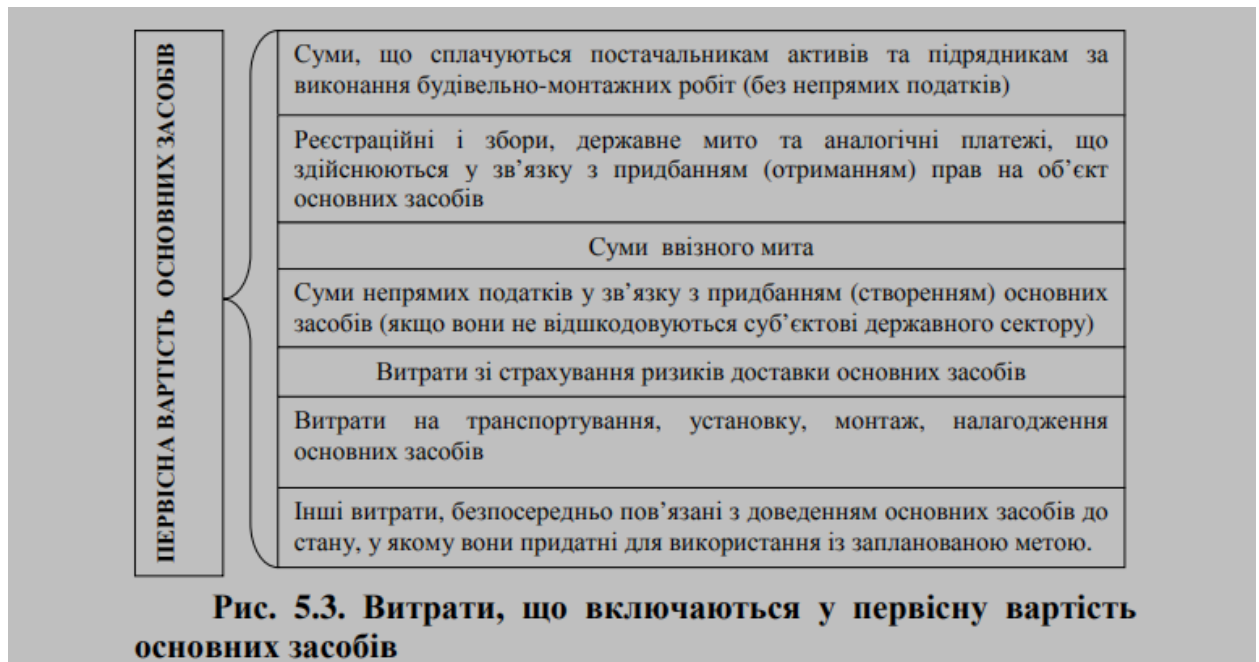
Наступним кроком у процесі ревізії основних засобів є перевірка повноти їх оприбуткування та порядку ведення пооб'єктного обліку. Для цього здійснюється перевірка доцільності й обґрунтованості придбання об'єктів основних засобів, повноти й своєчасності їх оприбуткування, правильності проведеної оцінки, що визначається джерелами формування та надходження (будівництво, придбання, безкоштовна передача, приватизація державного майна тощо).

Здійснюючи контроль придбання основних засобів, перевіряючий повинен встановити, чи були дотримані умови закупівлі матеріальних цінностей для суб'єктів державного сектору. Зокрема, бюджетні установи мають для цього брати участь у тендерних торгах. Останні можуть здійснюватися у різних формах: відкритих і двоступеневих торгів, запитів цінкових пропозицій, закупівлі в одного учасника або попередньої кваліфікації учасників. Основною умовою проведення торгів є вартісний критерій – 100 і більше тис. грн. (для пошуку підрядників з виконання будівельних робіт – 300 тис. грн.). В першу чергу, при ревізії слід переконатися, що проведення тендера передбачене в річному плані і чи було подане відповідне оголошення у «Віснику державних закупівель» та сайті (спеціальному веб-порталі) Мінекономіки. Після цього слід перевірити документи, які оформляються згідно з вимогами законодавства про тендерні закупівлі. Наступною складовою перевірки є встановлення правильності оприбуткування основних засобів і взяття їх на баланс.

Джерелами контролю в цьому випадку є: акти про введення в експлуатацію будівель, споруд, рахунки-фактури та інші документи постачальників, на яких має бути підпис відповідальної особи як свідчення підтвердження факту надходження (введення в експлуатацію) об'єктів основних засобів. В процесі перевірки повноти оприбуткування основних засобів документи на прихід звіряються з даними аналітичного обліку. При цьому важливо звернути увагу на дотримання вартісного критерію віднесення матеріальних цінностей до складу основних засобів. Ревізія операцій руху основних засобів і правильності їх відображення в бухгалтерському обліку здійснюється із застосуванням порівняння даних документів про введення в експлуатацію із даними накопичувальної відомості щодо вибуття і переміщення необоротних активів (меморіальний ордер № 9). Перевірці підлягають суми за кожним документом на відпуск. Задля досягнення комплексності перевірки варто також звірити підсумки за субрахунками за місяць з даними, відображеними в книзі «Журнал – Головна». Слід зазначити, що при здійсненні ревізії операцій з основними засобами суттєве значення має перевірка правильності встановлення їх вартості. Тому перевіряючий повинен проаналізувати склад витрат, включених у неї. В обліку ці цінності відображаються за: первісною вартістю (для

придбаних і виготовлених об'єктів основних засобів); відновною вартістю (для об'єктів, котрі були переоцінені).

Склад первісної вартості визначено в п. 5 розділу 2 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» (рис. 5.3). При ревізії слід також врахувати, що є певна специфіка обліку основних засобів, пов'язана з відображенням їхньої вартості в гривнях без копійок. До прийняття НП(С)БОДС 121 останні списувалися на видатки (субрахунок 801). Після запровадження названого стандарту існує інший порядок, який буде описано нижче.



У зв'язку з таким підходом (який проілюстрований на рис. 5.3) при здійсненні ревізії слід звернути увагу не лише на склад витрат, що включаються у первісну вартість основних засобів, а й уважно перевірити порядок відображення ПДВ на рахунках обліку. Адже суми ПДВ, що сплачується під час придбання основних засобів, включаються до їх первісної вартості тільки тоді, коли вони не відносяться до податкового кредиту. Отже, якщо установа не має права на податковий кредит, то ПДВ включається до первісної вартості придбаних основних засобів. Як уже зазначалося, облік об'єктів основних засобів ведеться в гривнях без копійок. При здійсненні ревізії щодо цього слід перевірити рахунки на, які вони списуються. Зокрема, після затвердження НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» суми копійок списують не на видатки (витрати) установи, а на рахунок 402, як зменшення фонду у незавершеному капітальному будівництві (Дт 402 Кт 141-143) (рис. 5.4)

Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів		
	Зміст операції	Проводка
1.	Відображено вартість придбаних (виготовлених власними силами) об'єктів необоротних активів	Дт 141-143 Кт 364, 675
2.	Відображено фактичні видатки	Дт 801, 802, 811-813 --- ---
3.	Зараховано об'єкти капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів (без сум копійок)	Дт 101-122 Кт 141-143
4.	Відображено відповідні зміни в складі капіталу (в сумі по оп.3)	Дт 402 Кт 401
5.	Списання суми копійок:	Дт 402 Кт 141-143

Рис. 5.4. Методика відображення операцій з придбання основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

Таким чином, при ревізії операцій з основними засобами слід враховувати той факт, що облік за цими об'єктами ведеться в гривнях без копійок. Це вимагає перевірки суми за субрахунком 141 «Капітальні інвестиції в основні засоби» (де спочатку відображається сума без копійок, оскільки останні до затвердження НП(С)БОДС 121 списувалися на витрати установи, а після цього – на зменшення фонду у незавершеному капітальному будівництві), а от під час визнання об'єкта основних засобів і переведення його на субрахунок рахунка 10 «Основні засоби» сума в копійках повинна бути списана (дебет 40, кредит 14).

Щодо об'єктів основних засобів, переданих установі безоплатно, в процесі ревізії слід перевірити, чи були вони прийняті комісією, чи входив у її склад працівник бухгалтерської служби і чи був складений акт приймання. Також щодо таких цінностей повинні бути в наявності супровідні документи (первинні) чи їх копії, облікові реєстри чи їх копії або інші документи, в яких було б зазначено первісну вартість і знос. Особливістю, на яку повинен звернути увагу перевіряючий, здійснюючи ревізію основних засобів, є те, що амортизація за ними нараховується протягом строку корисного використання, але лише у тому випадку, коли цей об'єкт визнано активом і зараховано на баланс. В період реконструкції, модернізації чи іншого поліпшення (добудови, дообладнання, консервації) нарахування амортизації (зносу) призупиняється. За невведеними в експлуатацію необоротними активами (перебувають на складі, не відповідають критеріям визнання) амортизація теж не нараховується. Такі цінності відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій на рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи».

Загалом питанням нарахування зносу та правильності списання основних засобів, зокрема непридатних для подальшого використання через спрацювання чи моральне зношення, або ж, навпаки, придатних навіть після повного нарахування зносу при ревізії, приділяється особлива увага.

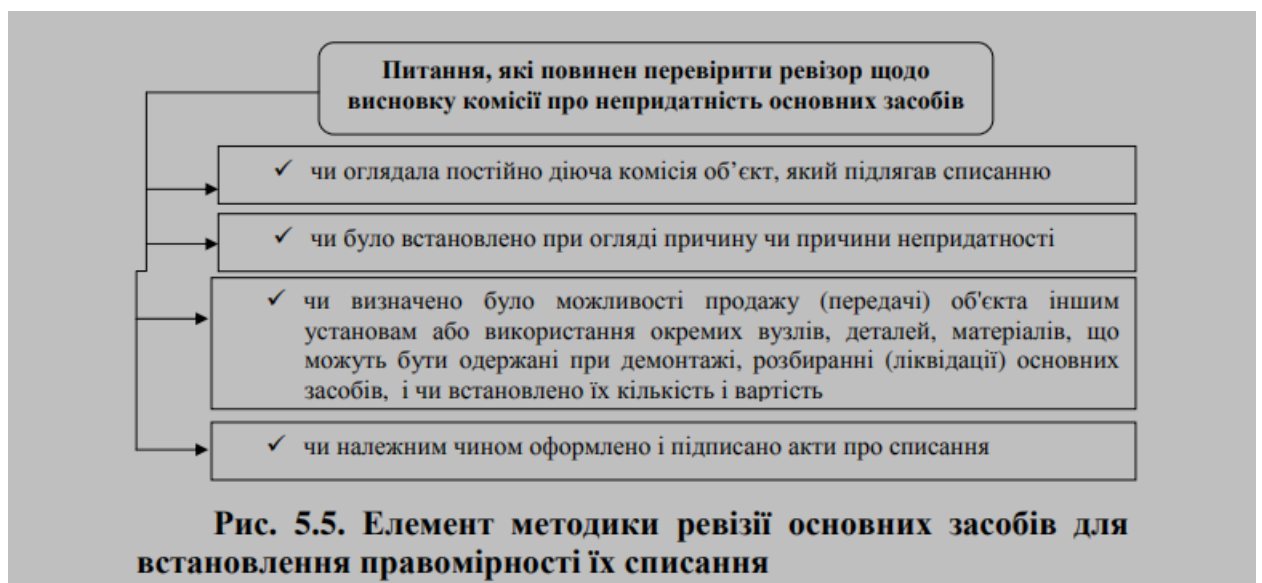
Основний акцент по них у ході перевірки робиться на встановленні доцільності і законності операції, а у випадку списання цінностей – на причині списання (відчуження,

безоплатна передача, моральний чи фізичний знос, непридатність для подальшого використання (відновлення), в результаті нестачі, виявленої при інвентаризації), оскільки це накладає відбиток на документальне оформлення та порядок відображення операції у системі рахунків. Для виявлення цього питання використовуються договори на реалізацію основних засобів, акти на списання, акти прийманняпередачі основних засобів, дані аналітичного обліку тощо.

Для перевірки правильності нарахування зносу слід проаналізувати розрахунки сум амортизації. При цьому необхідно пам'ятати, що нарахування починається з місяця, наступного за місяцем початку використання (й відображається на дату балансу, тобто щоквартально), сума визначається в гривнях без копійок (за повні місяці експлуатації в звітному).

Також у випадку передачі основних засобів іншим користувачам (згідно з чинним законодавством), установапередавач зобов'язана нарахувати амортизацію за повний місяць, у якому така операція була здійснена. В будь-якому разі в процесі ревізії слід перевірити суми, відображені на рахунку 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів», оскільки на ньому відображається нарахування зносу (амортизації) на основні засоби (необоротні активи). При ревізії основних засобів також слід звернути увагу на документальне оформлення основних засобів, по яких нарахований 100% знос, але вони придатні до подальшого використання. В такому разі ревізор має пересвідчитись, що ці засоби не списані.

А от щодо повністю непридатних засобів повинні бути оформлені акти (документація) на списання, які зобов'язана заповнити постійно діюча комісія, котра обстежує основні засоби та робить висновки про непридатність основних засобів до використання і неможливість (неефективність) проведення їх відновлення. На основі обстеження й надання перевіряючий повинен отримати відповіді на низку питань (рис. 5.5)



Натомість по засобах, які в результаті поліпшення можуть і надалі використовуватись, або ж поліпшення відбувалось для підтримання їх у робочому стані чи з метою підвищення ефективності, ревізор повинен перевірити, куди були віднесені

витрати (на реконструкцію, модернізацію, реставрацію, дообладнання). Вони мають бути включені до первісної вартості основного засобу (додаток 3).

У цьому випадку перевіряючий має звернути на інформацію відображену в інвентарних картках та інших регістрах аналітичного обліку. Зокрема, чи зроблено відмітку про зміну техніко-економічних показників (в т. ч. потужність, вартість тощо) після поліпшення основних засобів.

А результати здійсненої переоцінки основних засобів при їх списанні (або щорічно пропорційно до суми нарахованої амортизації) відносяться на результати виконання кошторису (дебет 441 – кредит 431, 432 рах.).

При списанні основних засобів також виявляють, чи оформлялось дане списання відповідними актами на списання форми ОЗ-3, ОЗ-4, ОЗ-5, підписаними керівником установи чи вищестоящої організації. Якщо списання відбувається з причини аварії, то до акта має бути додана копія акта про аварію.

Також перевіряючий повинен пересвідчитися чи було зроблено списання об'єкта з балансу (за первісною вартістю) і чи був списаний накопичений знос. Суму зносу слід перевірити по інвентарних картках.

Перевіряючи операції зі списання основних засобів, вибулих із експлуатації внаслідок стихійного лиха, аварій та інших надзвичайних ситуацій, ревізор повинен в'яснити:

- підставу для списання (акти, висновки відповідних органів);
- факти допущеної халатності при збереженні або порушеннях правил експлуатації основних засобів;
- встановлення винуватців та вжиття заходів із відшкодування втрат та недопущення їх надалі.

При ліквідації основних засобів ревізором звертається увага на правильність та повноту оприбуткування матеріалів, одержаних від ліквідації основних засобів.

Інші необоротні матеріальні активи мають у своєму складі: музейні та бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА), білизну, постільні речі, одяг і взуття, природні ресурси, інвентарну тару, необоротні матеріальні активи спеціального призначення та інші необоротні матеріальні активи .

Особливістю ревізії бібліотечних фондів, наприклад, є те, що згідно з чинними нормами у випадку відсутності документа, що пов'язаний з такими цінностями, проводиться його розшук. При цьому строк, визначається бібліотечними правилами щодо користування документом читачем, але не може бути більшим ніж один рік (раніше він не міг перевищувати 30 днів).

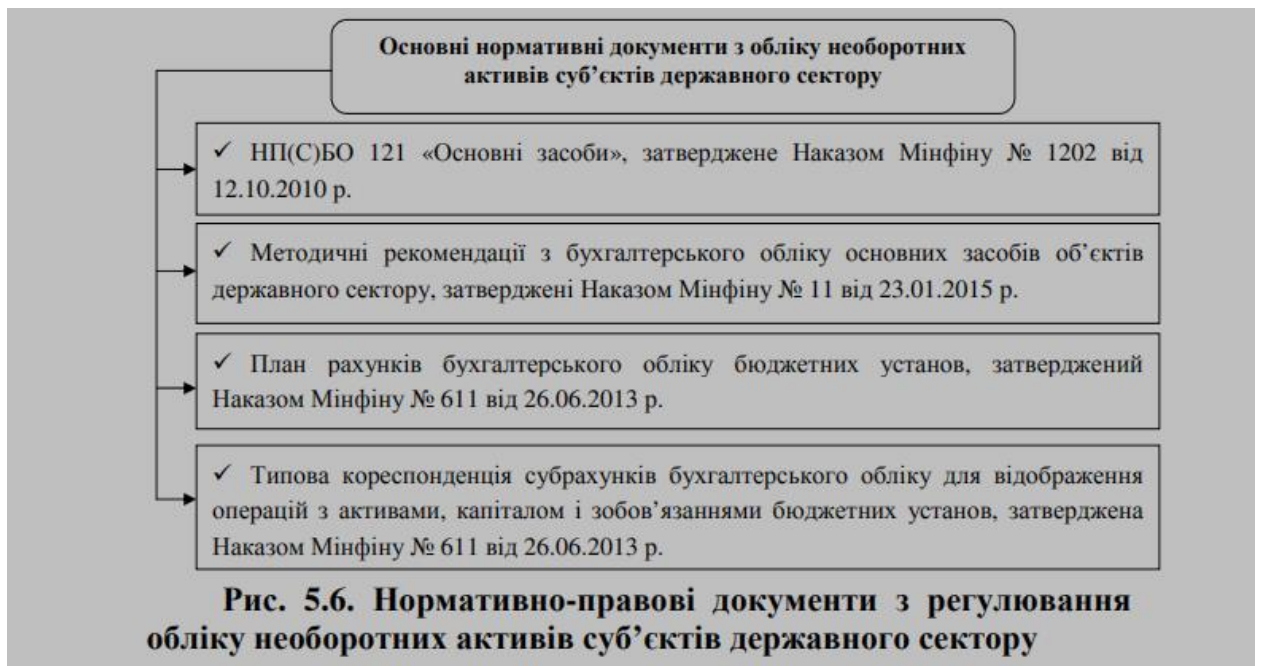
Вартісний критерій віднесення цінностей до малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) з метою їх виокремлення й відображення з використанням рахунка 113

«Малоцінні необоротні матеріальні активи» встановлений у сумі (без ПДВ), що не перевищує 2500 грн. зі строком використання понад один рік .

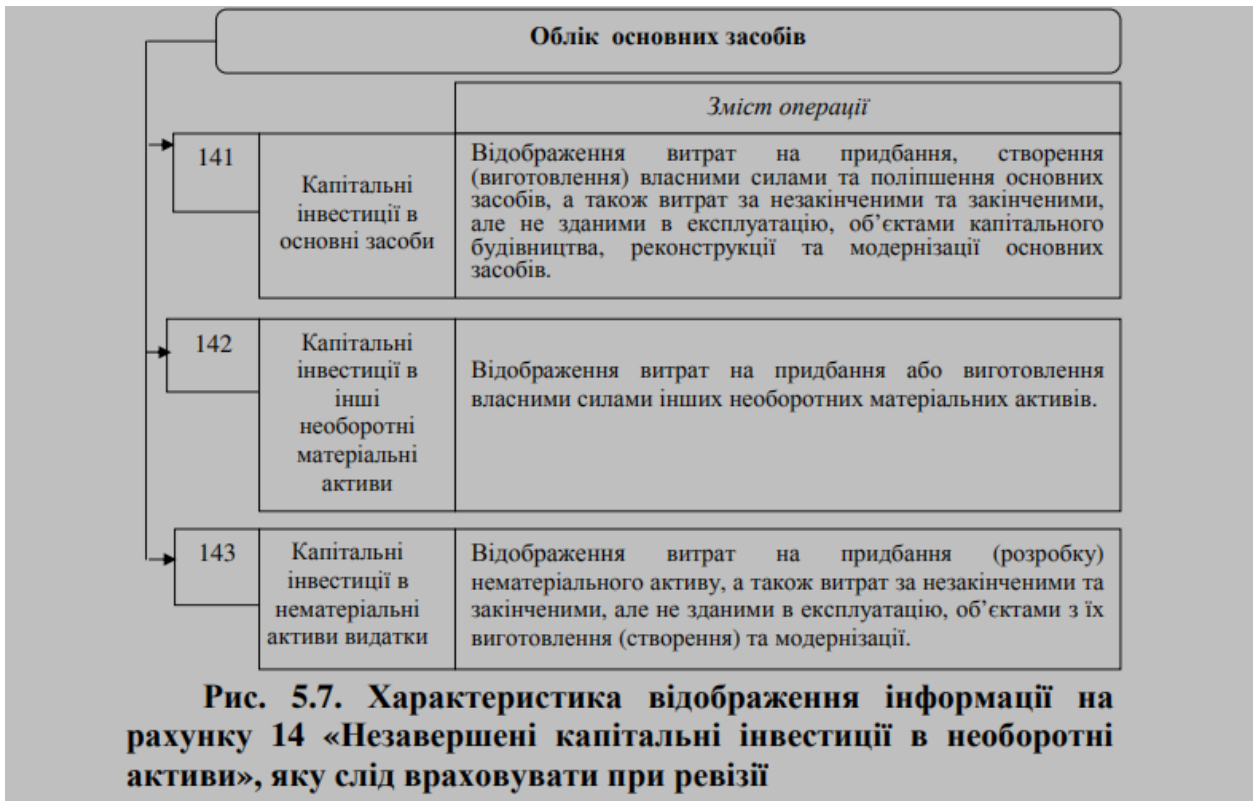
При здійсненні ревізії для остаточного вирішення питання щодо віднесення чи невіднесення придбаних цінностей у склад інших необоротних матеріальних активів слід перевірити, на які видатки було віднесено їхню вартість. Зокрема, якщо видатки здійснено за КЕКВ 2200, то придбані цінності належать виключно до інших необоротних матеріальних активів (рах. 11 «Інші необоротні матеріальні активи»), а якщо за КЕКВ 3110, то це можуть бути як основні засоби (рах. 10 «Основні засоби»), так і інші необоротні матеріальні активи (рах.11)9 .

В процесі здійснення контролю, зокрема МНМА, перевіряючий повинен звернути увагу на той факт, що для суб'єктів державного сектору, наприклад, підпорядкованих Міністерству соціальної політики України, встановлено, що переоцінці не підлягають малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) 10 . Попри це, аналогічний підхід можуть застосовувати і суб'єкти державного сектору, що мають інше відомче підпорядкування, ніж Мінсоцполітики, оскільки така норма прописана в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Щодо нематеріальних активів спеціального призначення у зв'язку з визначеним строком використання (20 років) амортизація нараховується прямолінійним методом в обсязі 5% від суми первісної вартості на рік. Для проведення контролю нарахування зносу (амортизації) інших необоротних матеріальних активів необхідно перевірити документи, на підставі яких вони були видані (передані) в експлуатацію (користування), зокрема ознайомитись з оформленими для цього накладними (вимогами), або актами введення в експлуатацію необоротних активів.

Як для основних засобів, так і для інших необоротних матеріальних активів, основними нормативно-правовими документами, які окреслюють правила обліку, є НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Типова кореспонденція до нього, а також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів об'єктів державного сектору (рис. 5.6).



За цими нормативними документами всі витрати, спрямовані на будівництво (виготовлення), придбання чи навіть поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення проведення зазначених робіт і введення об'єктів в експлуатацію, вважаються незавершеними капітальними інвестиціями і обліковуються на рахунку 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи». Контролер при перевірці даних за вказаним рахунком повинен врахувати, що об'єкти основних засобів при цьому не введені в експлуатацію. Також на різних субрахунках рахунка 14 обліковуються різні види об'єктів (рис. 5.7 та додаток И). При проведенні ревізії незавершених капітальних інвестицій слід враховувати, що вони обліковуються в окремій групі, їх вартість не підлягає переоцінці й амортизації.



Основними джерелами ревізії необоротних активів, в тому числі тих, що дозволяють перевірити обсяги понесених витрат для включення їх у первісну вартість, є накладні, акти прийомупередачі, калькуляції, оціночні акти, документ, що підтверджує сплату державного мита, документ, що підтверджує сплату ввізного мита, документ, що підтверджує сплату акцизного збору, документ, що підтверджує сплату ПДВ, договір, акт виконаних робіт, документи, які підтверджують здійснені витрати, акти введення в експлуатацію тощо. Також заключною процедурою контролю повинна бути перевірка даних щодо необоротних активів, відображених у звітності (рис. 5.8).

Ревізія нематеріальних активів суб'єктів державного сектору повинна, перш за все, встановити правильність віднесення до їх складу тих чи інших об'єктів. Для цього ревізор має перевірити дотримання умов визнання об'єкта нематеріальним активом.



Ці умови визначені НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» (п. 1 розділ 2), зокрема: такий актив відокремлений (ідентифікований) від інших; існує ймовірність отримання вигід від його використання; вартість такого активу може бути достовірно визначеною. Відповідно до п. 2 розділу 2 НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» до складу нематеріальних активів суб'єктів державного сектору відносяться авторські та суміжні з ними права, права на знаки для товарів і послуг, права користування природними ресурсами, права користування майном, права на об'єкти промислової власності та інші нематеріальні активи (рис. 5.9).

Склад нематеріальних активів суб'єктів державного сектору	
Авторське та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, копії даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо
Права на знаки для товарів і послуг	Товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо
Права користування майном	Право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою; право користування будівлею; право на оренду приміщень тощо
Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо
Інші нематеріальні	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Рис. 5.9. Інформація про склад нематеріальних активів, яку слід враховувати при ревізії

При проведенні ревізії нематеріальних активів перевіряючому слід звернути увагу на правильність їх оцінки та перелік витрат, включених у їхню первісну вартість. До складу останньої входять: ціна (вартість) придбання без торгових знижок, сума сплаченого мита, суми непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням активу до стану, придатного до використання .

При безоплатному отриманні нематеріального активу від інших суб'єктів державного сектору його первісна вартість рівна первісній (переоціненій) вартості згідно з даними обліку суб'єкта, який його передає. В інших випадках (а саме при одержанні від фізичних і юридичних осіб небюджетників) такий актив оцінюється за справедливою вартістю з врахуванням понесених витрат на його приведення до стану, придатного до використання.

Джерелами ревізії є форми НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, НА-2 Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, НА-3 Акт

вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, НА-4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів .

В процесі ревізії слід встановити сам факт наявності нематеріального активу, перевірити правильність встановлення його первісної вартості, а також звернути увагу на порядок нарахування амортизації. Вона не нараховується на нематеріальні активи, щодо яких не встановлено строку корисного використання. В іншому випадку використовується прямолінійний метод нарахування амортизації і нараховуватись вона починає з місяця, що настає після введення нематеріального активу в експлуатацію (припиняється теж з місяця, що настає після вибуття НА) 14 . При передачі нематеріальних активів сторона, яка їх передає, нараховує амортизацію у місяці передачі за повні календарні місяці його перебування в експлуатації в звітному кварталі (місячна сума амортизації обчислюється шляхом ділення річної суми амортизації на 12). Загалом методика ревізії необоротних активів за послідовністю проведення перевірок має ряд спільних рис (ідентифікація місцезнаходження активу, правильність визначення первісної вартості, нарахування амортизації тощо). Однак щодо кожної складової цієї групи активів слід враховувати ті специфічні риси, які притаманні конкретно тому об'єкту, який ревізується