

УДК 657.6:657.421

Організація обліку та аудиту основних засобів

Гуцаленко Л.В.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницького національного аграрного університету

Гловюк А.С.

студентка
Вінницького національного аграрного університету

Ковальчук І.В.

студентка
Вінницького національного аграрного університету

Ця стаття присвячена особливостям організації обліку та аудиту основних засобів на підприємствах з врахуванням сучасних умов господарювання. Наведено визначення категорії «основні засоби». Розглянуто способи визначення первісної вартості залежно від джерела надходження основних засобів. Досліджено особливості організації аудиту основних засобів, сформовано завдання й узагальнено джерела аудиту основних засобів, наведено методичні прийоми та етапи, виокремлено типові помилки, що виявляють при аудиті основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, організація, облік, аудит, амортизація, оцінка, методологія.

Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С., Ковальчук І.В. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Данная статья посвящена особенностям организации учета основных средств на предприятиях с учетом современных условий хозяйственной деятельности. Приведены определения категории «основные средства». Рассмотрены способы определения первоначальной стоимости в зависимости от способа поступления основных средств. Исследованы особенности организации аудита основных средств, сформированы задачи и обобщенно источники аудита основных средств, приведены методические приемы и этапы и выделены типичные ошибки, выявляемые при аудите основных средств.

Ключевые слова: основные средства, организация, учет, аудит, амортизация, методология.

Hutsalenko L.V., Glovyuk A.S., Kovalchuk I.V. ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FIXED ASSETS ANNOTATION

This article is devoted to the peculiarities of accounting and audit of fixed assets in enterprises with current economic conditions. The essence of the category "fixed assets" is defined in this research work. Discusses ways to determine the original value depending on how the proceeds of fixed assets. We explored the features of the audit of fixed assets, formed a task and generalized source the audit of fixed assets. We have provided instructional techniques and stages and singled out the typical errors found during the audit of fixed assets.

Keywords: fixed assets, organization, accounting, audit, amortization, valuation, methodology.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Діяльність суб'єктів господарювання передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, оскільки вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил. В силу інфляційних процесів та кризових явищ, суб'єкти господарювання не мають змоги своєчасно оновлювати виробничі основні засоби, що має вплив на ефективність господарювання та фінансові результати їхньої діяльності. У сучасних умовах господарювання керівництво підприємств та їхні ділові партнери прагнуть одержати надійну інформацію про стан і використання основних засобів, тому для забезпечення

об'єктивної інформації її користувачам аудит основних засобів є вагомим складовим.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням обліку та аудиту основних засобів присвячено праці таких вчених економістів: В.Г. Андрійчука [1], М.І. Бондаря [2, с. 24], Ф.Ф. Бутинця [3, с. 125], Л.В. Гуцаленко [4, с. 178], О.А. Петрик [5], Є.С. Пиріжка [6, с. 397], Л.С. Стригуля [7, с. 49] та інших.

Формулювання цілей статті. Узагальнення поняття «основні засоби» та дослідження організації обліку й аудиту основних засобів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Удосконалення організації виробництва повинне

проводитися на кожному підприємстві. Однією зі складових його управління є контроль. Аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування суб'єктів господарювання [8]. В практичній діяльності підприємств значної уваги потребує аудит основних засобів, який вимагає певного досвіду знань нормативних та інструктивних матеріалів, що постійно змінюються.

Перш за все доцільно розглянути підходи до тлумачення поняття «основні засоби», що визначені у нормативно-правових актах та працях вітчизняних науковців з економічної теорії та бухгалтерського обліку (таблиця 1).

На основі проведеної оцінки літературних джерел та економічної теорії, основні засоби – це засоби виробництва, які перебувають у процесі виробництва і використовуються поступово протягом декількох виробничих циклів, частинами переносять свою вартість на новостворений продукт.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки. Розрізняють такі види оцінки основних

засобів, як: первісна, залишкова, переоцінена і ліквідаційна вартість. Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, тому П(С)БО 7 «Основні засоби» містить способи визначення первісної вартості залежно від способу надходження основних засобів (рис. 1.) [12].

Облік основних засобів повинен здійснюватися відповідно до умов чинного законодавства та включає наступні складові:

- 1) введення в експлуатацію об'єктів основних засобів;
- 2) покращення та ремонту об'єктів основних засобів;
- 3) ліквідації об'єктів основних засобів;
- 4) нарахування амортизації основних засобів [7, с. 49].

Об'єктом амортизації основних засобів є вартість, яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), та може виражатись як первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості відповідно до п.22 П(С)БО 7 «Основні засоби». Слід відзначити, що амортизації не підлягають об'єкти

Таблиця 1.

Трактатування сутності «основних засобів» в літературних джерелах

Джерело	Визначення
П(С)БО 7 «Основні засоби» [9]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство / установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва / діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
МСБО 16 «Основні засоби» [10]	Основні засоби – матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
Андрійчук В.Г. [1]	Основні засоби – грошове вираження засобів праці.
Бондар О. [2, с. 24]	Основні засоби – сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово беруть участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами.
Бутинець Ф.Ф. [3, с. 125]	Основні фонди (засоби) – це матеріальні активи, що утримуються з метою використання виробництва або постачання товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року.
Пиріжок Є.С. [6, с. 397]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік).
Яловега Л. [11, с. 463]	Основні засоби – сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти.

основних засобів, що перебувають на реконструкції, модернізації, консервації [4, с. 178].



Рис. 1. Визначення первісної вартості основних засобів в залежності від джерела надходження

Джерело: авторське узагальнення на основі [12].

Організацію обліку основних засобів потрібно будувати із урахуванням таких основних факторів:

1) довготривалого терміну використання об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати;

2) технічно складної та багатокомпонентної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах;

3) необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку;

4) вартість об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання, а також і обліку наявності, які б забезпечували їх цілісність і збереження у робочому стані. Збереження приватної власності, унеможливлення крадіжок майна, руйнування об'єктів є однією із основних проблем, що постійно постають перед суб'єктами господарювання [7, с. 49].

Перед проведенням аудиту основних засобів аудитор необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства у частині організації обліку основних засобів за період, що підлягає перевірці, її змінами порівняно з попереднім.

Аудитор повинен оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві (яке в своїй діяльності використовує основні засоби), з метою формування плану та програми проведення перевірки. Створений безпосередньо перед проведенням перевірки план визначає послідовність дій аудитора, тобто в яких напрямках і з якою інтенсивністю буде проводитися перевірка. Для кращого огляду і раціональної постановки завдань можуть використовуватися графіки, діаграми і комп'ютерні системи.

За результатами оцінки системи внутрішнього контролю основних засобів, аудитор формує думку в робочих документах, зокрема: отримані відомості про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він додатково пояснює в документах обґрунтування своїх висновків. Тому характер і якість перевірки багато в чому будуть залежати від того, наскільки грамотно та достовірно аудитор вивчить систему внутрішнього контролю.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби виражаються в натуральній і вартісній формах. Здійснюючи вартісну оцінку основних засобів, підприємству необхідно виходити з того, що об'єкт основних засобів визнається активом у випадку, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, і його вартість може бути достовірно визначена. Тому, при визначенні вхідного сальдо по статті балансу «Основні засоби станом на 1 січня поточного року», необхідно списувати застарілі основні засоби, а також ті, які не відповідають визначенню активів, із віднесенням їх вартості на зменшення нерозподіленого прибутку. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, повинні бути списані на затрати цього періоду за їх залишковою вартістю. Аудитор також повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені в складі необоротних активів підприємства-клієнта.

Особливе місце в системі бухгалтерського обліку займають питання, пов'язані зі станом

та збереженням основних засобів. Це пояснюється тим, що вони у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу мету господарства. Основні засоби є матеріальною основою підприємницької діяльності, вони визначають виробничий потенціал будь-якого підприємства. Тому перевірка їх збереження та ефективності використання є важливими ланками контролю діяльності суб'єкта господарювання [13, с. 93-94].

Метою аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

- перевірка документального забезпечення операцій з основними засобами;
- підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з основними засобами;
- зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів;
- зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності;
- виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів;

– впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки;

– встановити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами [14].

На нашу думку, перелік цих завдань доцільно доповнити наступними:

- вивчення правильності формування справедливої вартості основних засобів в залежності від джерел їх надходження;
- вивчення питань віднесення об'єктів основних засобів до власних та орендованих;
- перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та включення її до виробничої собівартості тощо.

З метою оцінки ефективності контролю основних засобів аудитор з'ясовує питання, що пов'язані із: зміною методів нарахування амортизації основних засобів протягом поточного періоду; нарахуванням амортизації основних засобів на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації; наявністю у складі основних засобів повністю зношених основних засобів; наявністю у складі основних засобів, щодо яких існують судові позови; наявністю у складі основних засобів, які передані під заставу та інші питання, зумовлені завданнями аудиту.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опиту-

Методичні прийоми аудиту	органолептичні	
		інвентаризація
	вибіркове спостереження	
	суцільне спостереження	
	експертиза	
	службове розслідування	
	розрахункові, аналітичні	
	економічний аналіз	
	статистичні розрахунки	
	економіко математичні методи	
	інформаційне моделювання	
	документальні	- за формою;
		- за змістом;
	дослідження документів	- арифметична перевірка;
		- вналітична перевірка;
		- зустрічна перевірка.
	групування	- хронологічне;
		- статистичне;
		- хронологічно - систематизовано.

Рис. 2. Методичні прийоми аудиту основних засобів

Джерело: авторське узагальнення на основі [15].

вання, фізична перевірка, порівняння, пере-рахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження. Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркоче дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику [5].

Аудитору необхідно з'ясувати склад і структуру основних засобів, що наявні на підприємстві. Для цього аудитор повинен вимагати від керівництва повний список основних засобів, в який необхідно включити такі показники: найменування об'єкта, дата придбання, коротка характеристика, балансова вартість, норма амортизації, сума нарахованої амортизації.

Вибір методики аудиторської перевірки залежить від поставлених цілей. Проведення аудиту основних засобів передбачає застосування ряду методичних прийомів, що схематично зображені на рис. 2.

Для якісного проведення аудиту основних засобів виникає потреба ретельного його планування, розподілу перевірки на кілька етапів.

1. Ознайомлення із специфікою діяльності підприємства, досконале вивчення нормативно-правової бази щодо бухгалтерського обліку, аудиту та регулювання діяльності підприємства.

2. Перевірка надходження основних засобів: правильність віднесення активів суб'єкта господарювання до основних засобів, розподіл їх за видами, встановлення критеріїв інвестиційної нерухомості.

3. Використання (рух) основних засобів та їх відтворення: розбіжності в документаль-

ному оформленні наявності та руху основних засобів.

4. Перевірка операцій реалізації основних засобів: правомірність вибуття основних засобів, дослідження актів приймання-передачі, ліквідації, а також факт фіксування відповідних відміток бухгалтерією в інвентарних картках.

5. Перевірка достовірності даних про основні засоби, що відображені у звітності [16].

При проведенні аудиту основних засобів аудитор повинен використовувати джерела інформаційної бази, що наведені в табл. 2.

Таким чином, отримана інформація на початку перевірки дасть змогу аудитору отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на цьому підприємстві і допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти увагу [17, с. 337-338].

У ході перевірки складу і структури основних засобів слід знати, що до них належать: будинки, споруди, обладнання, робітники і силові машини, інструмент, виробничий і господарський інвентар та інші основні засоби [18, с. 90].

В першу чергу, необхідно перевірити, як ведеться аналітичний облік основних засобів, що організовується за окремими об'єктами, кожному з яких присвоюється інвентарний номер на весь період його експлуатації. Уже пооб'єктний облік ведеться в інвентарних картках або книгах.

При дослідженні документів, операцій і записів аудитор може виявити певні порушення вимог П(С)БО 7 «Основні засоби», типовими з яких є:

Таблиця 2.

Джерела інформаційної бази для аудиту основних засобів

№	Інформаційна база для аудиту основних засобів					
1	Наказ (рішення) керівника про зарахування на баланс підприємства та введення в експлуатацію придбаних об'єктів за місцем їх експлуатації					
2	Первинні документи з обліку основних засобів	«Акт приймання-передачі основних засобів»	«Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»	«Інвентарна картка обліку основних засобів»	«Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»	Інші первинні документи
3	Облікові реєстри синтетичного обліку основних засобів					
4	Рахунки Головної книги, що призначені для обліку основних засобів та їх зносу					
5	Документація внутрішнього аудитора щодо контролю основних засобів.					
6	Відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників					
7	Договори, контракти, страхові поліси					
8	Наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів					

Джерело: авторське узагальнення.

– неправильне формування первісної вартості при придбанні основних засобів за рахунок включення до первісної вартості основних засобів;

– повністю або частково придбаних (створених) за рахунок позикового капіталу, витрат на сплату відсотків за користування кредитом;

– неправомірне переведення оборотних активів до складу основних засобів;

– неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів;

– не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних засобів в обмін на схожі активи;

– збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані;

– включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства;

– відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки основних засобів;

– проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи [5].

Виявлені в процесі аудиту основних засобів помилки впливають на достовірність фінансових результатів і бухгалтерської звітності, оскільки призводять до викривлення суми нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку та аудиті.

Висновки з цього дослідження. Узагальнюючи вище викладене, можна дійти висновку, що ефективність діяльності підприємства залежить від правильної організації обліку та аудиту, що дає змогу точно, достовірно і своєчасно відображати в обліку всі господарські операції з метою їх впливу на виробничо-господарську діяльність підприємства та оперативного втручання в разі виявлення недоліків. Тому визначальним фактором організації бухгалтерського обліку підприємства є перевірка правильності оцінки основних засобів.

Невід'ємною частиною загального аудиту підприємства є здійснення аудиторської перевірки основних засобів, оскільки це впливає на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання. При проведенні аудиту основних засобів, аудитор повинен керуватися у своїй діяльності інформаційними джерелами (документами) та методами, які дають йому змогу отримати інформацію про достовірність відображення в обліку та звітності операцій з основними засобами на підприємстві.

Важливим аспектом в аудиті основних засобів є своєчасність і правильність нарахування амортизації.

Таким чином, проведення аудиту основних засобів дозволяє встановити їхній наявний та кількісний стан, відображення в обліку, витрати на ремонт і покращення, правильність нарахування амортизації та усунення їхніх недоліків, що дасть змогу досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. / В.Г. Андрійчук // 2-е вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ. 2002. – 624 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studentbooks.com.ua/content/view/132/39/>
2. Бондар О. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку / О. Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 23–27.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. // 8-е вид., доп. і перероб. Житомир ПП «Рута». – 2009. – 912 с.
4. Гуцаленко Л.В. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів / Л.В. Гуцаленко, І.І. Божок // Інноваційна економіка № 1. – 2014 р. – С.176-181.
5. Петрик О.А. Аудит оцінки вартості основних засобів / О.А. Петрик, І.О. Мариніч // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – № 4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/7010/1/Петрик Мариніч Аудит вартості ОЗ повн..pdf](http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/7010/1/Петрик%20Мариніч%20Аудит%20вартості%20ОЗ%20повн..pdf)
6. Пиріжок Є.С. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві / Є.С. Пиріжок, Н.Т. Кулікова // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорій та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2011. – Випуск 2 (20). – С. 397–405.
7. Стригуль Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / Л.С. Стригуль, А.С. Тимонова // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. Темат. вип.: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ «ХПІ». – 2014. – № 32 (1075). – С. 47-50.

8. Жолнович Т.І. Особливості проведення аудиту основних засобів / Т.І. Жолнович / Електронний архів наукових публікацій.–2012.– № 30 –С. 59-61. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studentbooks.com.ua/content/view/132/39/http://ena.lp.edu.ua:8080/xmlui/bitstream/handle/ntb/5057/30.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», склад Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2013 № 20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
11. Яловега Л.В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів: бухгалтерський і податковий аспект / Л.В. Яловега // Полтавська державна аграрна академія. – 2013. – № 10(4). С. 460-466
12. Іщенко Я.П. Оцінка основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/65
13. Гуля В.С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві / В.С. Гуля // Вісник студентського наукового товариства «Ватра».–2015.– Випуск 22 –С. 91-102.
14. Подолянчук О.А. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів / О.А. Подолянчук, Г.М. Химич // Економічні науки. – 2012. – Вип. 4(70). – с. 76–80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>
15. Утенкова К.О. Аудит: Навчальний посібник / К.О. Утенкова // – К.: Алерта, 2011. – 408 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html>
16. Даценко Г.В. Методика аудиту операцій з основними засобами підприємств. / Г.В. Даценко, Н.В. Шмунь. / [Електронний ресурс] / Наукове товариство Івана Кушніра. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/>
17. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча // – К.: Каравела, 2004. – 584 с.
18. Хричікова М.О. Особливості аудиту основних засобів на підприємстві / М.О. Хричікова // «Управління розвитком».–2014.– № 12 (175)–С. 89-91.