

## Визначення напрямів аудиту відтворення основних засобів

Красота О.Г.

кандидат економічних наук, доцент,  
Полтавська державна аграрна академія

Процес використання основних засобів у сільськогосподарському виробництві передбачає їх експлуатацію та оновлення. Оновлення основних засобів передбачає також їх відтворення. Процес оновлення основних засобів передбачає значні витрати. Відповідно до напрямів відтворення основних засобів у сільськогосподарських підприємствах є доцільним проведення аудиту.

**Ключові слова:** основні засоби, аудит, оновлення, відтворення, експлуатація.

Красота Е.Г. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ АУДИТА ВОСПРОИЗВОДСТВА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Процесс использования основных средств в сельскохозяйственном производстве предусматривает их эксплуатацию и обновление. Обновление основных средств предусматривает также их воспроизводство. Процесс обновления основных средств предусматривает значительные расходы. В соответствии с направлениями воспроизводства основных средств в сельскохозяйственных предприятиях является целесообразным проведение аудита.

**Ключевые слова:** основные средства, аудит, обновление, воспроизводство, эксплуатация.

Krasota O.G. DETERMINATION OF DIRECTIONS OF THE AUDIT OF REPRODUCTION OF FIXED ASSETS

The process of using fixed assets in agricultural production involves their operation and renewal. The renewal of fixed assets also provides for their reproduction, which requires considerable expenditure. The audit is expedient in accordance with the directions of reproduction of fixed assets in agricultural enterprises.

**Keywords:** fixed assets, audit, renewal, reproduction, exploitation.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Використання основних засобів на підприємстві здійснюється в розрізі процесу кругообігу капіталу, що включає цикл процесів експлуатації та оновлення основних засобів, а особливо їх мобільної частини. Оновлення основних засобів передбачає їх відтворення, що потребує значного фінансового забезпечення. Відповідно до напрямів відтворення основних засобів у сільськогосподарських підприємствах може бути доцільним проведення аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню цього питання присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Так, окремі з них визначають найбільш вигідним джерелом оновлення лізинг, інші віддають перевагу кредитам банку. Окремі з економістів визначають як джерело оновлення амортизаційні відрахування та пропонують створювати, формувати грошове наповнення, а також відображати в обліку амортизаційний капітал.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є узагальнення наукових поглядів різних вчених на доцільність використання джерел відтво-

рення основних засобів, а також визначення їх як напрямів аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Так, відтворення основних засобів здійснюється на повній та частковій основі. Часткове відтворення здійснюється за рахунок ремонту. Ремонт є різними видами технічного впливу, за яких ліквідують несправності основних засобів та відновлюють їх працездатність. При цьому здійснюють часткове чи повне розбирання, заміну зношених вузлів та деталей новими чи відновленими, а також роботи щодо підтримки їх в нормальному санітарно-технічному стані. Часткове відтворення можливе лише на певному етапі експлуатації основних засобів [13]. Після його завершення сільськогосподарське знаряддя необхідно замінити новим.

Повне відтворення є заміною вибулих сільськогосподарських машин та обладнання. В процесі заміщення відбувається оновлення сільськогосподарської техніки, що можна здійснити за рахунок власних та залучених фінансових ресурсів [7]. Ця операція може здійснитись як за рахунок власних коштів (амортизаційні відрахування, прибуток, страхові виплати, виручка від продажу основних

засобів), так і за рахунок залучених (кредити банку, інвестиції тощо).

Амортизаційні відрахування є одним з джерел простого відтворення основних засобів, хоча за наявності умов економічного зростання за рахунок амортизаційних відрахувань можна також здійснити їх розширене відтворення. Їх сума залежить від обсягу основних засобів підприємства та прийнятого методу амортизації [2]. В економічно розвинутих країнах амортизаційні відрахування забезпечують 60–70% обсягу капітальних інвестицій підприємств [4; 11]. Процес нарахування амортизації – це процес розподілу вартості об'єкта основних засобів на період їх корисного використання [12]. Метод амортизації, що використовується, повинен відображати темп, яким економічні вигоди від використання активу споживаються підприємством. Амортизаційні відрахування за кожен період визнаються як витрати, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу.

Строк корисної експлуатації активу визначається з огляду на очікувану корисність активу для підприємства. Політика управління активами може включати їх вибуття після деякого визначеного часу або споживання певної частини економічних вигод, втілених в активі. Внаслідок цього строк корисної експлуатації активу може бути коротшим, ніж економічний строк його використання.

Для розподілу суми активу, що амортизується на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації, можна використати різні методи амортизації. Джерелом вихідних даних для нарахування амортизації є такі первинні дані, як первісна вартість, ліквідаційна вартість, термін експлуатації, очікуваний обсяг корисного використання (для виробничого методу).

Державною нормативною базою дозволено застосовувати багато методів амортизації (ст. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби»). Кожен метод має свої переваги та недоліки. Під час використання прямолінійного методу річна сума амортизації визначається діленням амортизованої вартості на очікуваний період терміну використання об'єкта основних засобів. До переваг його використання можна віднести систематичний рівномірний розподіл вартості в часі та простоту виконання всіх необхідних розрахунків. Подані характеристики, на нашу думку, є визначальними для використання цього методу для нарахування амортизації щодо пасивної частини основних засобів. Недоліком цього методу є те, що під

час його застосування не береться до уваги те, що з часом ступінь зношеності основних засобів зростає, а вони потребують більших витрат на обслуговування та ремонт.

Під час використання методу прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року чи початкової вартості на дату початку нарахування амортизації і річної суми амортизації з огляду на строк корисного використання об'єкта, після чого результат подвоюється. Перевагою цього методу є те, що він дає змогу швидко накопичити кошти для відтворення основних засобів. Але водночас визначені переваги можуть бути і недоліками у зв'язку з недотриманням принципу погодженості, адже в перші роки використання об'єкта накопичиться майже вся амортизація.

Його доцільно застосовувати до об'єктів, які мають швидкий фізичний та моральний знос, потребують швидкого накопичення амортизації. На нашу думку, використання цього методу для активної частини основних засобів є недоцільним, оскільки їм не властиві надто швидкі темпи морального старіння, вони використовуються протягом досить тривалого проміжку часу.

Визначення річної суми амортизації під час використання кумулятивного методу нарахування амортизації характеризується як добуток амортизованої вартості та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт – це відношення кількості років, що залишилися до кінця використання об'єкта основних засобів, до суми кількості років запланованої експлуатації. До переваг цього методу можна віднести його раціональність, послідовність та систематичність. Він, як і прямолінійний метод, дає можливість повного відшкодування вартості об'єкта основних засобів. До недоліків використання цього методу слід віднести недотримання принципу погодженості чи відповідності, адже сума амортизації, яка визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується з фактичною експлуатацією об'єкта і з отриманими доходами, тому кумулятивний метод доцільно застосовувати до об'єктів, які мають швидкий фізичний та моральний знос, потребують швидкого накопичення амортизації; строк корисної експлуатації повинен вимірюватись цілим числом років. У зв'язку з цим використання означеного методу для характеристики інтенсивності експлуатації активної частини основних засобів є недоцільним, оскільки час їх вико-

ристання досить тривалий, вони не зазнають значного впливу морального старіння.

Для окремих видів основних засобів нарахування амортизації робиться на основі сумарної виробітки об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (одиниці виготовленої продукції, відпрацьовані години, кілометри пробігу тощо).

Місячна сума амортизації розраховується співвідношенням амортизованої вартості об'єктів основних засобів та очікуваного обсягу продукції (робіт, послуг) за весь рік корисного використання такого об'єкта основних засобів. Амортизованою вартістю об'єкта основних засобів є первісна вартість, зменшена на його ліквідаційну вартість. До переваг використання цього методу можна віднести чітке дотримання принципу погодженості у зв'язку з тим, що виробнича амортизація нараховується як безпосередній результат експлуатації об'єкта, а також він змушує активно експлуатувати наявні основні засоби та не є складним щодо розрахунків. До недоліків описаного методу можна віднести неможливість точного визначення обсягу продукції, що буде вироблений з використанням цього об'єкта. Для уникнення цього недоліку для характеристики процесу експлуатації активної частини основних засобів доцільно використовувати модифікацію цього методу, за якого як базу показника варто взяти планову годинну завантаженість. Це дасть змогу з більшою точністю визначити плановий обсяг робіт сільськогосподарської техніки, завдяки чому можна уникнути недоліків описаного методу нарахування амортизації, зберігши всі його переваги, зокрема реальність відображення інтенсивності використання активної частини основних засобів.

Крім нормативно встановлених, відомі також методи прогресивної амортизації, метод амортизаційного фонду, метод ануїтету, модифікований метод амортизації. Під час їх використання передбачається повільне зростання суми амортизаційних відрахувань протягом терміну використання основних засобів [10]. Особливістю цих методів є те, що, на відміну від інших методів амортизації, вони передбачають дисконтування майбутніх грошових надходжень від інвестицій в основні засоби з використанням складних відсотків. Ставка дисконту зазвичай дорівнює вартості капіталу компанії або ґрунтується на ній.

Одним з джерел відтворення основних засобів є прибуток. Прибуток є основною категорією товарного виробництва. Ця катего-

рія характеризує відносини, які складаються в процесі суспільного виробництва, а також вона безпосередньо пов'язана з категорією «Витрати виробництва».

Прибуток є частиною додаткової вартості, яка вироблена, реалізована та готова до розподілу. Він є підсумковим показником, результатом фінансово-господарської діяльності підприємства. Підприємство одержує прибуток після того, як втілена у створеному продукті вартість буде реалізована та набере грошової форми. Тому прибуток відбиває її результати і зазнає впливу багатьох чинників. Його формування є важливою умовою успішного розвитку підприємств [1].

На формування прибутку як фінансового показника роботи підприємства, що відбивається в бухгалтерському обліку, впливають встановлений порядок визначення фінансових результатів діяльності; обчислення собівартості продукції, загальногосподарських витрат; визначення результатів фінансових операцій, іншої діяльності. Він формується за ступенем реалізації продукції, тобто тоді, коли кошти від покупця за продану продукцію надходять на поточний рахунок продавця.

Прибуток від реалізації основних засобів визначається як зіставлення ціни реалізації з ПДВ, витрат реалізації та їх залишкової вартості. Але сьогодні використання його як джерела відтворення є обмеженим.

Одним з перспективних шляхів оновлення сільськогосподарської техніки є застосування лізингу. Лізинг – це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів і полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування лізингоотримувачу на визначений строк майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоотримувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоотримувачем періодичних лізингових платежів.

Поняття «лізинг» економістами трактується по-різному, що свідчить про неоднозначне розуміння його сутності [5]. Деякі економісти розглядають лізинг як економічну категорію, але при цьому акцентують увагу на відносинах власності [3]. Тоді лізинг – це комплекс економічних відносин, що виникає у зв'язку з купівлею у власність майна та його подальшим наданням у тимчасове платне користування [3]. Інші розуміють лізинг як особливий вид підприємницької діяльності. Треті визначають лізинг лише як привабливу форму фінансування [8]. Четверті ототожню-

ють його з довгостроковою орендою. Таким чином, розглядати лізинг можна як вид підприємницької діяльності, спрямованої на інвестування тимчасово вільних (чи залучених) фінансових ресурсів, які пов'язані з придбанням об'єкта лізингу та передачею його в користування за договором фізичній чи юридичній особі на певний строк за визначену сплату. Процес лізингу тією чи іншою мірою використовує елементи кредитного фінансування під заставу майна, розрахунки за договорними зобов'язаннями, інвестування коштів в основний капітал на зворотній основі, але не в грошовій, а у виробничій формі, тобто у формі переданого в лізинг майна [6]. Сутність лізингу виявляється у складній сукупності економічних відносин, в які вступають учасники лізингової угоди. При цьому здійснюється чітке розмежування юридичного та економічного аспектів власності [9].

Лізингодавець зберігає лише формальне право власності, а реальною відповідальністю за майно, ризики за отримані доходи чи збитки покладаються на лізингоотримувача. Тому з юридичної точки зору власником об'єкта є лізингодавець, а з економічної – лізингоотримувач, який безпосередньо експлуатує об'єкт.

Отже, лізинг є основним інструментом фінансування оновлення сільськогосподарських машин та обладнання. Його можна визначити як економічний інструмент забезпечення безперервності відтворювального кругообігу основних засобів на підприємствах з незадовільним економічним станом шляхом передачі їм у використання основних засобів, що належать іншому власнику на засадах терміновості, платності та з правом викупу протягом або в кінці обумовленого терміну використання.

Для оновлення основних засобів, крім фінансового лізингу, застосовується довгострокова оренда з правом викупу. Вона також передбачає перехід обладнання у власність орендаря, але має такі характерні риси:

1) оренда з правом викупу заснована на тому, що у орендодавця вже є обладнання, а у лізингової компанії воно на початку відсутнє, придбання здійснюється згідно із запитом підприємства-орендаря;

2) надати майно в оренду має право лише лізингова компанія, яка має відповідну ліцензію, або громадянин-підприємець, а в оренді з правом викупу можуть брати участь будь-які підприємства, організації та установи, а також держава;

3) майно, отримане шляхом лізингу, можна використовувати лише в підприємницькій діяльності, а оренда з правом викупу припускає його використання також з невикористаною та некомерційною метою;

4) оренда не має податкових пільг, які притаманні фінансовому лізингу.

**Висновки з цього дослідження.** Отже, визначено, що для управління повним або частковим оновленням основних засобів сільськогосподарського підприємства особливого значення набувають методи оцінки їх стану, що ґрунтуються на визначенні функціональних експлуатаційних показників та поєднанні з ними політики амортизаційних відрахувань. Ці умови виконуються під час використання виробничого методу амортизації. Для характеристики інтенсивності експлуатації машинно-тракторного парку він має певні недоліки, зокрема неможливість точного визначення обсягів виробництва продукції, а також переваги, зокрема дотримання принципу відповідності, згідно з яким обсяг нарахованих сум амортизації характеризує інтенсивність використання активної частини основних засобів. З урахуванням викладеного для характеристики інтенсивності використання сільськогосподарської техніки доцільно застосувати модифікацію виробничого методу амортизації відповідно до річної годинної завантаженості, яка є основною техніко-економічною характеристикою та визначається згідно з наявним парком сільськогосподарської техніки, його структурою, станом та віковим складом. Це дає змогу проводити обґрунтоване регулювання термінів активної експлуатації наявного технічного парку. В разі скорочення обсягів річної завантаженості строк експлуатації основних засобів подовжується, інакше – скорочується відповідно до закону оберненої пропорційності. Використання такого методу дасть змогу зберігати всі переваги описаної модифікації, а також уникати недоліків.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Аранчій В. Фінанси підприємств: навчальний посібник. Київ: ВД «Професіонал», 2014. 212 с.
2. Безуглий А. Об изъятии амортизационных отчислений предприятий. Экономика Украины. 1999. № 5. С. 36.
3. Биковченко Л. Економічна сутність лізингу. Фінанси України. 2014. № 11. С. 75–77.
4. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція та організація. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 2. С. 45–53.
5. Гайнетдинов М. Лизинг – выгодная форма предпринимательства. Хозяйство и право. 2014. № 5. С. 30–40.
6. Гончарова Н. Лізинг як форма ефективної підтримки малого підприємництва. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 2. С. 7–12.
7. Іванишин М. Фінансовий лізинг і його роль у матеріально-технічному забезпеченні АПК. Економіка АПК. 2013. № 2. С. 42–47.
8. Ільченко В., Карасьов П., Лімонт А. Експлуатація машинно-тракторного парку в аграрному виробництві. Київ: Урожай, 1993. 320 с.
9. Кірейцев Г., Гудзинський О., Савчук В. Амортизація в оновленні основних засобів праці. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2004. № 7. С. 16–20.
10. Коваленко Н., Човнюк Ю. Тенденції розвитку лізингу: світовий досвід і реалії України. Банківська справа. 2010. № 6. С. 29–32.
11. Конкін Ю. Закономерности обновления машинотракторного парка. Экономика сельского хозяйства. 1985. № 12. С. 27–35.
12. Лук'янченко О. Амортизаційна політика в Україні. Фінанси України. 2000. № 10. С. 46–50.
13. Селиванов А. Основы теории старения машин. Москва: Машиностроение, 1971. 415 с.

## REFERENCES:

1. Aranchii V. Finansy pidpriemstv / V.I. Aranchii – K. : Profesional, 2014. – 212 s.
2. Bezuglyy A. Ob iz'yatii amortizatsionnykh otchisleniy predpriyatiy / A. Bezuglyy // Ekonomika Ukrainy. – 1999. – № 5. – S. 36
3. Bykovchenko L. Ekonomichna sutnist lizynhu / L. Bykovchenko // Finansy Ukrainy. – 2014. – № 11. – S. 75–77.
4. Borodkin O. Vnutrishnohospodarskyi (upravlinskyi) oblik: kontseptsiiia ta orhanizatsiia / O. Borodkin // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2001. – № 2. – S. 45–53.
5. Gaynetdinov M. Lizing – vygodnaya forma predprinimatel'stva / M. Gaynetdinov // Khozyaystvo i pravo. – 2014. – № 5. – S. 30–40.
6. Honcharova N. Lizynh yak forma efektyvnoi pidtrymky maloho pidpriemnytstva / N. Honcharova // Aktualni problemy ekonomiky. – 2012. – № 2. – S. 7–12.
7. Ivanyshyn M. Finansovyi lizynh i yoho rol u materialno – tekhnichnomu zabezpechenni APK / M. Ivanyshyn // Ekonomika APK. – 2013. – № 2. – S. 42–47.
8. Il'chenko V. Ekspluatatsiia mashynno-traktornoho parku v ahrarynomu vyrobnytstvi / V. Il'chenko, P. Karas'ov, A. Limont – K.: Urozhai, 1993. – 320 s.
9. Kireitsev H. Amortyzatsiia v onovlenni osnovnykh zasobiv pratsi / H. Kireitsev, O. Hudzynskyi, V. Savchuk // Bukhhalteriia v sil'skomu hospodarstvi. – 2004. – № 7. – S. 16–20.
10. Kovalenko N. Tendentsii rozvytku lizynhu: svitovyi dosvid i realii Ukrainy / N. Kovalenko, Yu. Chovniuk // Bankivska sprava. – 2010. – № 6. – S. 29–32.
11. Konkin Yu. Zakonomernosti obnovleniya mashinno – traktornogo parka / Konkin Yu. // Ekonomika sel'skogo khozyaystva. – 1985. – № 12. – S. 27–35.
12. Lukianchenko O. Amortyzatsiina polityka v Ukraini / O. Lukianchenko // Finansy Ukrainy. – 2000. – № 10. – S. 46–50.
13. Selivanov A. Osnovy teorii stareniya mashin / A. Selivanov. – M.: Mashinostroenie, 1971. – 415 s.