

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Анотація. Розглянуто основні підходи до визначення основних засобів як об'єкта аудиту та поняття "амортизація" на основі аналізу законодавчо-нормативних актів та узагальнення опублікованих із досліджуваної проблематики робіт.

Аннотация. Рассмотрены основные подходы к определению основных средств как объекта аудита и понятия "амортизация" на основе анализа законодательно-нормативных актов и обобщения опубликованных по исследуемой проблематике работ.

Annotation. The basic approaches to the definition of fixed assets as an object of audit and the concept "depreciation" have been researched on the basis of analysis of legislative and normative acts and generalization of the published works on the problems under study.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, аудит, об'єкт, предмет.

Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, оскільки основні засоби, як правило, займають, найбільшу питому вагу в загальній структурі майна підприємства. Аудитор під час проведення аудиторської перевірки основних засобів витрачає багато часу на отримання інформації про основні засоби, оскільки це ускладнено специфікою та багатогранністю останніх.

Питання аудиту основних засобів висвітлювалися у працях О. Андренок, Ф. Бутинця, Л. Кулаковської та ін. Проте даним науково-практичним дослідженням не вистачає системного характеру та комплексності. Тому дослідження теоретичних засад аудиту основних засобів є досить актуальним.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування сутності основних засобів як об'єкта аудиту.

Відповідно до поставленої мети вирішені такі завдання: розглянуто основні підходи до визначення основних засобів як об'єкта аудиту та поняття "амортизація".

У процесі дослідження були використані такі методи: аналіз, синтез, узагальнення та систематизація.

Згідно з П (С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує, щоб використовувати у виробництві або під час надання послуг, здавати в оренду іншим особам або здійснювати адміністративні та соціально-культурні функції, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік) [1].

Відповідно до чинної типової класифікації основних засобів – групуються залежно від функціонального призначення, галузевої належності, речовинно-натурального складу тощо.

Залежно від функціонального призначення основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі.

Виробничі основні засоби – це засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню. До них належать будівлі, споруди, силові машини та устаткування, передавальні пристрої, транспортні засоби, робоча худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби, що діють у сфері матеріального виробництва.

Невиробничі основні засоби – це засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва та передбачені для обслуговування потреб житлово-комунального господарства, охорони здоров'я, освіти, культури. До них належать споруди, будівлі, машини, обладнання, апарати та інші засоби, що використовуються в невиробничій сфері.

За галузевою належністю основні засоби поділяються на засоби промисловості, будівництва, сільського господарства, транспорту, зв'язку та ін.

За натурально-речовинним складом основні виробничі засоби поділяються на: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти та прилади, виробничий та господарський інвентар, робочу та продуктивну худобу, багаторічні насадження; капітальні витрати на поліпшення земель, інші основні засоби.

З метою визначення розміру амортизаційних відрахувань основні засоби поділяються на групи, що наведено в таблиці.

**Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів
і мінімально допустимих строків їх амортизації**

Групи	Мінімально допустимі терміни корисного використання (роки)
1	2
Група 1 – земельні ділянки	-
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 – будівлі, споруди	20
передавальні пристрої	15 10
Група 4 – машини та обладнання	5
з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2 500 грн	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди	-
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 – тимчасові (не титульні) споруди	5
Група 13 – природні ресурси	-

Закінчення таблиці

1	2
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Проаналізувавши існуючі визначення, слід виділити основні ознаки основних засобів, що загалом притаманні для більшості сфер економічної діяльності в Україні: всі об'єкти основних засобів мають матеріальну форму; утримуються з метою використання у виробництві або у іншій господарській діяльності суб'єкта; об'єкти мають використовуватися більше одного року або одного операційного циклу, якщо він довший за рік; вартість об'єкта основних засобів має перевищувати 2 500 грн (у випадку, коли вартість засобу менша, ніж 2 500 грн, такий об'єкт можуть відносити до малоцінних необоротних матеріальних активів з урахуванням зазначених ознак).

Серед основних об'єктів аудиту основних засобів вітчизняні науковці виділяють такі: групи основних засобів, їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна та відновлювальна вартість, а також правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність синтетичного та аналітичного обліку, реальність відображення вартості основних засобів і зносу у фінансовій звітності [2; 3]; економічні та технічні показники використання основних засобів; організація їх обліку та стан внутрішнього контролю [2; 3]; записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності [4; 5].

Ще одним не менш вагомим аспектом у процесі аудиту основних засобів є дослідження їх амортизації.

Так, відповідно до П(С)БУ 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Загалом роль амортизації в діяльності підприємства можна звести до такого: стаття умовно-змінних чи умовно-постійних витрат амортизація входить до складу собівартості готової та реалізованої продукції; відповідно до концепції зносу та інвестиційної концепції, амортизація є джерелом коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів; у випадку, якщо основні засоби були придбані за кредитні ресурси, амортизація, відповідно до її відшкочувальної функції, є частиною коштів для сплати відсотків та повернення кредитів; відповідно до податкової концепції, амортизація

є методом та інструментом для отримання пільги у сплаті податку на прибуток підприємства за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань та одержання "податкової знижки"; як частина грошового

поток, що генерується в процесі операційної діяльності підприємства, амортизація є частиною грошового потоку, а значить, засобом окупності інвестицій в основні засоби; у складі грошового потоку, відповідно до регулюючої та накопичувальної функції, амортизація є частиною прибутку, що генерується основними засобами протягом терміну їх корисного використання [6].

Джерелами інформації для аудиту операцій з амортизації основних засобів є: вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів; наказ про облікову політику підприємства в частині обліку основних засобів із відповідними додатками; розпорядчі документи підприємства щодо руху основних засобів; установчі документи; первинні документи з обліку амортизації основних засобів; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку амортизації основних засобів; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність [4].

Оскільки аудит амортизації основних засобів є частиною загального аудиту обліку основних засобів. Тому перед аудитором, безпосередньо, амортизації основних засобів аудитором необхідно перевірити всі аспекти обліку основних засобів, що впливають на нарахування амортизації.

Таким чином, аудиторську перевірку основних засобів слід планувати та здійснювати в такому порядку, щоб урахувати в повному обсязі всі аспекти та господарські операції стосовно основних засобів та їх амортизації, специфіку діяльності підприємства, загальні масштаби аудиту та вимоги нової редакції міжнародних стандартів аудиту.

Наук. керівн. Кривцова Т. А.

Література: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. 2. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. / К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с. 3. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с. 4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 672 с. 5. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с. 6. Басіста І. Економічна сутність категорії "амортизація" / І. Басіста // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством : матеріали VI науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених / [відповідальні за випуск : проф. В. С. Рудницький, доц. В. І. Бачинський]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 25–27. 7. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни "Організація і методика аудиту" (для студентів 5 курсу заочної форми навчання, галузь знань 0305 "Економіка та підприємництво" напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит") / О. А. Андренко. – Х. : ХНАМГ, 2012. – 35 с.