

material, intangible, financial, labor resources of the members of the association, which characterizes the ability of the corporation to receive future economic benefits when using them.

**Key words:** integration, integrated computer information systems, identification, corporation, corporate governance, corporate law, resource.

Надійшла до редакції 18.10.2017

УДК 658.274

**Шендригоренко М. Т.,**  
канд. екон. наук,  
доцент

Донецький національний університет економіки і торгівлі  
імені Михайла Туган-Барановського  
м. Кривий Ріг, Україна  
e-mail: shendrigorenko@donnuet.edu.ua

### ОБЛІК І АУДИТ ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

UDC 658.274

**Shendryhorenko M. T.,**  
PhD in Economic sciences,  
Associate Professor

Donetsk National University of Economics and Trade  
named after Mykhailo Tugan-Baranovskiy,  
Kryvyi Rih, Ukraine,  
e-mail: shendrigorenko@donnuet.edu.ua

### ACCOUNTING AND AUDIT OF FIXED ASSETS: PROBLEMATIC ISSUES AND DIRECTIONS OF THEIR SOLUTIONS

**Мета.** Метою статті є визначення проблемних питань обліку і аудиту вибуття основних засобів та напрямів їх вирішення.

**Методи.** Методологічною основою дослідження виступають загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для визначення сутності основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту використано методи узагальнення, групування, порівняння. Для виокремлення ознак, що притаманні основним засобам, було використано методи конкретизації та абстрагування. Метод аналізу було покладено в основу визначення особливостей використання основних засобів гірничодобувними підприємствами. Метод індукції застосовано при виявленні проблемних питань з внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах. Діалектичний метод, синтез, абстрагування покладені в основу удосконалення організації бухгалтерського обліку та аудиту вибуття основних засобів.

**Результати.** Обґрунтовано необхідність подальшого дослідження сутності і значення основних засобів у діяльності підприємств за сучасних умов господарювання. Визначено групи основоположних питань проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах. Виокремлено етапи аудиту вибуття основних засобів. Надано пропозиції з визначення послідовності аудиторської перевірки операцій з вибуття об'єктів основних засобів на гірничодобувних підприємствах.

**Ключові слова:** аналітичний облік, внутрішній аудит, облік, основні засоби, підприємство, синтетичний облік, фінансова звітність.

**Постановка проблеми.** Основні засоби є важливим фактором забезпечення виробничого процесу і становлять значну питому вагу в загальній сумі активів. Це вимагає від керівництва підприємства проведення оперативного контролю за їх рухом, організації дієвого синтетичного й аналітичного обліку, визначення зносу (амортизації) основних засобів, здійснення модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів.

Основні засоби формують матеріально-технічну базу і гірничодобувних підприємств. У зв'язку з цим від правильної організації і ведення обліку, контролю (аудиту) основних засобів залежить процес їх поповнення, оновлення та в кінцевому рахунку — ефективність діяльності підприємства.

Діючі численні зміни правової бази сприяли перекинуванню сутності основних засобів, що призвело до неоднорідного сприйняття фахівцями інформації про них. Як наслідок, у гірничодобувних підприємствах аудиторями (зовнішніми і внутрішніми) виявляються недоліки в обліку операцій з основними засобами, що призвели до нестач та неефективності використання наявних активів. Усе це підтверджує, що залишаються невирішеними актуальні питання, пов'язані з розробкою науково обґрунтованої системи обліку і аудиту основних засобів.

Отже, низка проблем організації обліку і внутрішнього аудиту операцій з основними засобами потребують подальших досліджень та наукових розробок.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Першочергові питання, які характеризують порядок оцінки, обліку, аудиту і аналізу основних засобів, детально розглядалися науковцями, і це відтворено ними у статтях, навчально-методичній літературі. Питання обліку та аудиту операцій з основними засобами висвітлюють у своїх дослідженнях відомі українські науковці: Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Гордієнко [1], Н. А. Іванова, Л. П. Кулаковська [2], М. Ф. Огійчук [3], Ю. В. Піча [2], Л. Г. Смоляр [4], Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усач та інші.

Дослідженню теорії, практики бухгалтерського та податкового обліку основних засобів підприємства присвячені праці і зарубіжних вчених. Утім, незважаючи на значні напрацювання щодо розкриття сутності поняття «основні засоби», їх класифікації, оцінки, єдиної позиції серед науковців не існує. Окремі питання вдосконалення обліку і аудиту основних засобів в умовах переходу до міжнародних стандартів якості інформації потребують подальшого науково-практичного дослідження й уточнення. Зокрема, поки що однобічно досліджені питання вдосконалення обліку, а також внутрішнього аудиту вибуття основних засобів за умови функціонування системи ERP SAP R/3. Зміни доцільно також внести в порядок внутрішньої перевірки операцій з реалізації та ліквідації основних засобів з урахуванням специфічних особливостей діяльності, притаманних різним галузям промисловості.

**Мета статті** — визначення проблемних питань обліку і аудиту вибуття основних засобів та напрямів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Протягом багатьох років питання визначення сутності основних засобів та їх ролі в інноваційному розвитку підприємницької діяльності не втрачає своєї актуальності. А у період переходу вітчизняної системи обліку на використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) це питання ще й загострилося.

Нині МСФЗ є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Метою розробки та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності. МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 «Основні засоби» визначає основні засоби як матеріальні активи, що:

- а) утримуються для використання у процесі виробництва або постачання товарів чи надання послуг, надання в оренду або з адміністративною метою;
- б) як очікується, використовуватимуться протягом більш ніж одного періоду [5].

Отже, активи — це ресурси, які контролюються підприємством, придбані у минулому, використання яких забезпечить економічну вигоду у майбутньому. Звичайно, це не означає негайного отримання прибутку, а мається на увазі використання, яке забезпечить збільшення господарських коштів або зменшення зобов'язань підприємства.

Що стосується П(С)БО 7 «Основні засоби» [6] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів (Наказ Міністерства фінансів України № 561 від

30.09.2003 р.) [7], то пропонується визначення, відповідно до якого основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше як один рік (або операційний цикл, якщо він триває більше одного року).

Об'єктом основних засобів є такі групи:

1) основні засоби: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, будівлі, споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби;

2) інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

У ст. 14.1.138. Податкового Кодексу України зазначено, що основні засоби — це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший ніж рік) [8].

Нині в Україні підприємства мають можливість застосовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності за бажанням, крім тих, кому це встановлено законодавчо. Порівнюючи дефініції, наведені в П(С)БО 7 та МСБО 16, можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа.

Отже, ознаками основних засобів слід вважати:

- вартісність (перевищення встановленого державою ліміту);
- матеріальне вираження;
- функціональне призначення (сфера використання у виробництві, торгівлі чи наданні послуг);
- тривалість використання (не менше одного року);
- амортизаційність (здатність до зменшення вартості у зв'язку з використанням).

Ці ознаки притаманні ресурсам, які утримуються на балансі підприємств і використовуються в господарській діяльності. Згідно з цими ознаками і формулюється поняття «основні засоби».

Як відомо, від забезпеченості та ефективності використання наявних основних засобів залежить ступінь виконання виробничих завдань усіма дільницями підприємства і ритм їх роботи. Врахувати треба й той факт, що особливістю основних засобів у діяльності гірничодобувних підприємств є прямий, нерозривний зв'язок з природними умовами та залежність від гірничо-геологічних факторів. Так, строк служби значної частини основних засобів визначається не строком їх фізичного спрацювання, а часом відпрацювання розвіданої частини запасів корисних копалин. Це характерно для гірничих виробок, деяких будівель і споруд на поверхні шахт та кар'єрів. Ще однією особливістю є зростання додаткових витрат на збільшення парку електровозів та вагонеток, конвеєрних ліній, трубопроводів, електричних і контактних мереж, потужності обладнання. Усе це призводить до подальшого збільшення основних фондів підприємства.

Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання.

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих твер-

джень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку, а також підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності:

- первісної вартості основних засобів;
- сум нарахованої амортизації необоротних активів;
- операцій, пов'язаних із рухом необоротних активів у періоді, що перевіряється;
- витрат на поліпшення основних засобів та ремонти;
- результатів переоцінки тощо.

Вважаємо, що при проведенні аудиту основних засобів необхідно дослідити питання, які доцільно об'єднати в такі групи:

- перевірка основних засобів, відображених у звітності підприємства на наявність та власність;
- перевірка відповідності оцінки та класифікації основних засобів чинним П(С)БО;
- перевірка відповідності нарахування зносу основних засобів обраній обліковій політиці;
- перевірка правильності щомісячного нарахування зносу по власних і основних засобах, узятих у фінансову оренду, оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції, мають вплив на фінансові результати підприємства;
- оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і за матеріально-відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів, як власних (рахунок 10), так і орендованих, у порядку операційної і фінансової оренди відповідно до встановлених правил;
- перевірка дотримання підприємством вимог Податкового кодексу України щодо операцій, пов'язаних із придбанням і вибуттям основних засобів, їх орендою у фізичних та юридичних осіб, із нарахуванням амортизації;
- перевірка і оцінка чинного на підприємстві порядку обліку витрат на поліпшення основних засобів та їх ремонти при підрядному і господарському способах виконання робіт, виходячи з прийнятої підприємством облікової політики;
- перевірка результатів проведеної переоцінки основних засобів;
- перевірка достовірності відображення залишку основних засобів у звітності підприємства.

Ці питання вивчаються внутрішнім аудитором, надається їх оцінка в аналітичній частині аудиторського висновку, де викладаються пропозиції щодо усунення виявлених порушень і відхилень від встановлених правил обліку.

Аудит вибуття основних засобів — перевірка дозволу та порядку ліквідації, реалізації основних засобів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання основних засобів незалежно від форми власності підприємства.

На нашу думку, аудит вибуття основних засобів доцільно здійснювати в декілька етапів:

1. При перевірці ліквідації основних засобів у зв'язку зі зносом або пошкодженням мають розглядатися внутрішнім аудитором акти на списання основних засобів. Слід перевірити, чи затверджений відповідний акт керівником підприємства та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

2. Аудит нарахування зносу (амортизації) на основні засоби — перевіряється застосування підприємством норм зносу основних засобів відповідно до чинного законодавства.

Аудитору необхідно одержати перелік об'єктів основних засобів, за якими застосовуються особливі умови нарахування амортизації чи її припинення, зокрема: на які амортизація не нараховується; які знаходяться на консервації; за якими нарахування амортизації припинене; невиробничого призначення; використовуваних організацією за договором оренди; переданих в оренду.

3. Перевірка повноти та достовірності обліку основних засобів. Що стосується документальної перевірки вибуття основних засобів при повній або частковій їх ліквіда-

ції, то в цьому випадку ретельно досліджуються аудитором акти на списання основних засобів. Крім того, звертається особлива увага на правильність визначення результатів ліквідації основних засобів, враховуючи: величину їх первісної вартості; суму нарахованого зносу; величину залишкової вартості; вартість оприбуткованих запасних частини та інших матеріальних цінностей, які залишилися в результаті списання об'єкта основних засобів; вартість здачі металобрухту; витрати з демонтажу об'єкта.

Наступний етапом перевірки вибуття основних засобів є зіставлення даних первинного обліку з даними оборотної відомості обліку руху основних засобів. Дані вказаної форми аналітичного обліку повинні також відповідати даним аналізу рахунку в системі SAP.

Загалом, в процесі документальної перевірки операцій з основними засобами внутрішній аудитор застосовує логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Однак, враховуючи специфічність програми SAP R/3, яка використовується на підприємствах, що займаються видобутком і збагаченням залізної руди, внутрішній аудитор повинен розумітися на вхідній і вихідній документації, яка включає і форми звітності.

**Висновки.** Таким чином, дослідження проблемних питань обліку і аудиту вибуття основних засобів дозволило:

- визначити, що порядок внутрішнього аудиту операцій з основними засобами у гірничодобувних підприємствах не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління і не забезпечує своєчасність одержання інформації щодо їх стану, ефективності використання;
- узагальнити перелік проблемних питань, з якими стикається аудитор під час здійснення аудиторської перевірки основних засобів;
- сформулювати порядок проведення процедури аудиту вибуття основних засобів, що дозволить внутрішнім та зовнішнім аудиторам якісно підвищити рівень здійснюваної перевірки.

#### Список літератури/References

1. Гордієнко, Н. І. Аудит, методика і організація (частина 2) : навчальний посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. — Харків : ХНАМГ, 2007. — 294 с.  
Hordiienko, N. I., Kharlamova, O. V., Karpenko, M. Yu. (2007). *Audyt, metodyka i orhanizatsiia (chastyna 2)* [Audit, methodology and organization (part 2)]. Kharkiv, KNAME Publ., 294 p.
2. Кулаковська, Л. П. Організація і методика аудиту : підручник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. — К. : Каравела, 2012. — 544 с.  
Kulakovska, L. P., Picha, Yu. V. (2012). *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and audit methodology], Kyiv, Karavela Publ., 544 p.
3. Огійчук, М. Ф. Аудит: організація і методика : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. — 2-е вид., перероб. і доп. — К. : Алерта, 2012. — 664 с.  
Ohijchuk, M. F., Novikov, I. T., Rahulina, I. I (2012). *Audyt: orhanizatsiia i metodyka* [Audit organization and methodology]. Kyiv, Alerta Publ., 664 p.
4. Смоляр, Л. Г. Облік і аудит : навч. посібник / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. — К. : Ліра, 2013. — 616 с.  
Smoliar, L. H., Ovcharyk, R. Yu., Kamianska, O. V. (2013). *Oblik i audit* [Accounting and Auditing]. Kyiv, Lira Publ., 616 p.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.  
The Board on International Accounting Standards (2012). International accounting standard 16 «Property, Plant and Equipment». Available at : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014). (Accessed 25 November 2017).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

The Ukraine Ministry of Finance (2000). Ukrainian accounting standard 7 «Fixed assets». Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (Accessed 25 November 2017).

7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 10. — С. 3—13.

The Ukraine Ministry of Finance (2003). *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv* [On methodological recommendations of the fixed assets accounting no. 561]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt* [Accounting and auditing], no. 10, pp. 3—13.

8. Податковий кодекс України : [затверджено Верховною Радою України] № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

The Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Tax Code of Ukraine. Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20110420>. (Accessed 25 November 2017).

**Цель.** Целью статьи является определение проблемных вопросов учета и аудита выбытия основных средств и направлений их решения.

**Методы.** Методологической основой исследования выступают общенаучные и специальные методы познания. Для определения сущности основных средств как объекта бухгалтерского учета и внутреннего аудита использованы методы обобщения, группировки, сравнения. Для выделения признаков, присущих основным средствам, были использованы методы конкретизации и абстрагирования. Метод анализа был положен в основу определения особенностей использования основных средств горнодобывающими предприятиями. Метод индукции применен при выявлении проблемных вопросов по внутреннему аудиту основных средств на предприятиях. Диалектический метод, синтез, абстрагирование положены в основу совершенствования организации бухгалтерского учета выбытия основных средств.

**Результаты.** Обоснована необходимость дальнейшего исследования сущности и значения основных средств для функционирования предприятий в современных условиях хозяйствования. Определены группы основных вопросов проведения внутреннего аудита основных средств на предприятиях. Выделены этапы аудита выбытия основных средств. Даны предложения для определения последовательности аудиторской проверки операций по выбытию объектов основных средств на горнодобывающих предприятиях.

**Ключевые слова:** аналитический учет, внутренний аудит, учет, основные средства, предприятие, синтетический учет, финансовая отчетность.

**Objective.** The purpose of the article is to identify the outstanding issues of accounting and auditing of the disposal of fixed assets and directions for their solution.

**Methods.** General scientific and special methods of cognition are the methodological basis of the study. Methods of concretization, generalization, grouping, comparison are used for determining the essence of fixed assets as objects of accounting and internal audit. Methods of concretization and abstraction are used for determining characteristics of fixed assets. The method of analysis is used as the basis for determining the features of using fixed assets by mining companies. Method of induction is applied in identifying problematic issues in internal audit of fixed assets on enterprises. Dialectical method, synthesis and abstraction are used the basis for developing the organization of accounting the retirement process of fixed assets.

**Results.** The necessity of further investigation of the essence and significance of fixed assets for the functioning of enterprises in current economic environment was substantiated. The stages of auditing the plant assets disposals were identified. Proposals were made to determine the sequence of audit of operations for the disposal of fixed assets in mining enterprises.

**Key words:** analytical accounting, accounting, enterprise, financial statements, fixed assets, internal audit, synthetic accounting.

*Надійшла до редакції 03.11.2017*