



# СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

Манухіна М.Ю.,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту  
Східноукраїнського національного університету  
імені Володимира Даля

## ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Manuchina M.Yu.,  
Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., associate professor  
of department of accounting and audit  
Volodymyr Dahl East Ukrainian national university

## FEATURES OF AUDIT OF OPERATIONS WITH THE FIXED ASSETS ON ENTERPRISE

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі становлення ринкових відносин методика аудиту основних засобів є об'єктом пильної уваги. Основні засоби є матеріальною основою підприємницької діяльності, вони визначають виробничий потенціал будь-якого підприємства. Наявність даних господарських засобів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їхніх прав, тому питання аудиту основних засобів на сьогоднішній день є актуальним для всіх підприємств.

Із прийняттям Податкового кодексу облік основних засобів зазнав деяких змін, що в основному вплинуло на процес аудиту, особливості його здійснення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації та методики аудиту основних засобів розглядаються в працях таких вітчизняних науковців, як: М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Давидов, Н. Дорош, Л. Кулаковська, Ю. Піча, В. Сопко, Л. Сук, Б. Усач та інших.

Вагомий внесок вказаних дослідників і цінність отриманих ними результатів свідчать про існування низки невирішених запитань. Враховуючи економічну сутність основних засобів та їх вплив на фінансові показники підприємства, виникає необхідність в контролі оцінки основних засобів, перевірці правильності нарахування зносу основних засобів і визначенні витрат на їх ремонт, що є важливим етапом загального аудиту основних засобів.

**Постановка завдання.** Метою статті є розгляд методичних основ проведення аудиту основних засобів, а також надання пропозицій щодо організації аудиту операцій з основними засобами на підприємстві.

Головними завданнями статті є дослідити аудиторські процедури з перевірки основних засобів та надати пропозиції щодо підвищення їх ефективності. Об'єктом дослідження є аудит операцій з основними засобами. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад аудиту основних засобів у системі управління промислових підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основні засоби – це досить велика група в активах суб'єкта господарювання, а тому послідовність проведення аудиту основних засобів має свої особливості. Насамперед слід з'ясувати визначення основних засобів. Так, до основних засобів належать матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, послуг, надання в оренду

іншим особам, або для здійснення адміністративних функцій, строк корисного використання яких більше одного року[3].

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам [6, с.319].

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо основних засобів. Це рахунки 10 «Основні засоби», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів.

При проведенні аудиту обліку основних засобів у суб'єкта господарювання аудитор повинен використовувати такі доказові джерела інформації, як первинні документи; облікові реєстри синтетичного обліку; інвентаризаційні відомості; відповідні рахунки Головної книги; баланс; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; фінансова звітність за попередній період; робочі документи і звіт попереднього аудитора; контракти, угоди про оренду, страхові поліси; розрахунки амортизаційних відрахувань; наказ про облікову політику тощо.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, 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 прийнятому рівні аудиторського ризику.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Проблема оцінки основних засобів – одна з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності та реальності оцінки основних засобів – визначаючий фактор в організації бухгалтерського обліку підприємства.

Основні засоби підприємств незалежно від форм власності відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, налагодження, державну реєстрацію, які становлять їх первісну вартість. 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, пов'язані з використанням цього об'єкта, а його вартість може бути достовірно визначена. Тому оцінці на дату балансу підлягають основні засоби, які відповідають умовам визнання їх активом; основні засоби, які не відповідають умовам визнання, повинні бути списані на витрати цього періоду за їх залишковою вартістю.

Важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Особливо аудитор слід звернути увагу на ті основні засоби, які були придбані за рахунок кредитів банків або інших фінансових установ (повністю або частково). Коли підприємство додатково залучає кредит банку на придбання чи будівництво основних засобів, у деяких випадках, передбачених П(С)БО 31 «Фінансові витрати», фінансові витрати на сплату відсотків за користування кредитом включаються до первісної вартості об'єктів. Капіталізація витрат на позики повинна бути передбачена в обліковій політиці підприємства [5]. Відповідно до вимог зазначеного П(С)БО, фінансові витрати на сплату відсотків включаються до собівартості активу тільки у тому випадку, коли на доведення об'єкта основних засобів до придатного для використання стану необхідно значний період часу. Такі активи визнають, як кваліфікаційні.

При безоплатному отриманні основних засобів вони повинні бути оцінені за ринковою (справедливою) вартістю. Відносно основних засобів, які надходять до підприємства, справедлива вартість визначається також у разі безоплатної передачі основних засобів, якщо основні засоби отримані внаслідок обмінних операцій; якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу підприємства.

Визначення вартості основних засобів, які ремонтувалися, також має свої особливості. Вартість поліпшення основних засобів, внаслідок чого здійснюється покращення технічних характеристик, ефективність роботи основних засобів, включається до первісної вартості об'єкта, а витрати, що здійснювалися з метою підтримання основних засобів у нормальному

робочому стані відносяться на витрати звітного періоду і не капіталізуються. Аудитору необхідно також враховувати вимоги податкового обліку і впевнитися, що підприємство – клієнт при визначенні витрат на ремонт і поліпшення об'єктів основних засобів дотримувалося вимог Податкового кодексу України. Порядок відображення та поліпшення об'єктів основних засобів у податковому обліку не залежить від характеру робіт і визначення таких витрат в бухгалтерському обліку: затрати у межах ремонтного ліміту відносяться до складу витрат, а затрати, які перевищують вказаний ліміт, збільшують первісну вартість відремонтованого об'єкта з його наступною амортизацією [2].

При перевірці витрат на ремонти слід встановити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувалися норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи; правильність віднесення робіт до поточного або капітального ремонту. Також встановлюється доцільність і законність операцій з ремонту.

Якщо капітальний ремонт проводив орендатор, то необхідно встановити, які витрати він здійснив; чи відповідають вони умовам договору про оренду і правомірність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо капітальний ремонт орендованих основних засобів здійснюється в рахунок орендної плати, аудитор перевіряє правомірність і доцільність витрат на капітальний ремонт.

Одним із важливих етапів аудиторської перевірки є аудит переоцінки основних засобів, не пов'язаний зі зменшенням корисності активу. Для контролю правильності дотримання вимог з переоцінки аудит здійснюється за такими напрямками:

1. Контроль повноти та проведення операцій з переоцінки основних засобів.
2. Правильність документального відображення результатів переоцінки.

3. Правильність відображення операцій з переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку [8].

Такий аудит здійснюється на підставі вивчення документів, які містять результати переоцінки, і передбачає наступні аудиторські процедури:

- визначення всіх питань щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці підприємства;
- перевірка відповідності записів в інвентарних картках результатам здійсненої переоцінки;
- перевірка правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;
- перевірка справедливої вартості об'єктів основних засобів;
- перевірка правильності визначення індексу переоцінки;
- перевірка правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

П(С)БО 7 «Основні засоби» не встановлює процедури переоцінки, не визначає осіб, котрі повинні її здійснювати, не надає форми документа, в якому повинні відобразитися результати переоцінки. Ці питання повинні регулюватися наказом про облікову політику суб'єкта господарювання, в якій вказується метод оцінки основного засобу. Тому переоцінка здійснюється професіональними оцінювачами і регулюється Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [1] і Національними стандартами оцінки.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації на підприємстві. Мета аудиту амортизації основних засобів є встановлення достовірності, правильності та законності ведення бухгалтерського і податкового обліку амортизації основних засобів, відображення у фінансовій та податковій звітності, відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податкового кодексу України. Так як аудит амортизації основних засобів є частиною загального аудиту основних засобів, тому перед аудитом, безпосередньо, амортизації основних засобів аудитору необхідно перевірити всі аспекти обліку основних засобів, що впливають на нарахування амортизації.

Аудит амортизації основних засобів доцільно проводити в чотири етапи:

1. Фактична перевірка наявності основних засобів.

2. Контроль дотримання чинного законодавства щодо амортизації основних засобів.

3. Аудит нарахування амортизації основних засобів.

4. Перевірка правильності відображення амортизації основних засобів в облікових регістрах та звітності.

Враховуючи відмінності бухгалтерського і податкового обліку, аудиторю треба впевнитися, що:

- об'єкти основних засобів правильно віднесені до потрібної групи як у бухгалтерському, так і у податковому обліку;

- амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується за методом, який затверджений наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності;

- строк корисної експлуатації визначений з урахуванням факторів, а саме: очікуване використання активу з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний знос, який залежить від виробничих факторів (строку і умов експлуатації), моральний знос у результаті зміни попиту на товар; правові обмеження;

- амортизація основних засобів в бухгалтерському обліку нараховується з урахуванням мінімально допустимих строків корисної експлуатації основних засобів, встановлених податковим законодавством, за винятком використання виробничого метода;

- податкова і бухгалтерська амортизація нараховуються щомісячно, починаючи з наступного після місяця введення об'єкта в експлуатацію; припиняється нарахування амортизації, починаючи з наступного за місяцем його вибуття;

- ведення податкового і бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється у відповідності з чинним законодавством.

Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів, які спостерігаються при безоплатній передачі їх іншим підприємствам, ліквідації в зв'язку з повним зносом, нестачах, виявлених при інвентаризації та перевірках, внесках у статутний капітал, в результаті стихійного лиха, невідповідності критеріям визнання активом. При цьому слід врахувати, що основні засоби підлягають списанню лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно недоцільно. При перевірці вибуття основних засобів аудитор з'ясовує, чи створена на підприємстві постійно діюча наглядова комісія із списання засобів праці. Якщо основні засоби ліквідовують внаслідок аварії чи інших надзвичайних ситуацій, то треба ознайомитися з актами про аварію, ліквідацію, а також з довідкою з метеорологічної служби, встановити, що призвело до надзвичайної ситуації [7, с.294].

Крім того, необхідно встановити, чи правильно розраховані збитки від ліквідації основних засобів (витрати з ліквідації, недоамортизована сума списаних основних засобів). Слід також перевірити факти безоплатної передачі основних засобів та відображення в обліку витрат, пов'язаних із транспортуванням і монтажем, а також з пусконаладжувальними роботами.

У разі, якщо операції з основними засобами стосовно їх переміщення, оприбуткування, вибуття, документального оформлення не відображують або неправильно відображують в бухгалтерському обліку, потрібно виявити винних осіб та причини, що спричинили таку ситуацію, і вжити відповідні заходи.

Основні засоби можуть покидати баланс підприємства за різними причинами, але більш популярна – це їх реалізація (продаж за грошові кошти). Аудитору необхідно встановити, яким нормативним документом керується бухгалтер у випадку продажу основних засобів. Як відомо, П(С)БО 7 «Основні засоби» не розповсюджується на основні засоби, які утримуються для продажу. Їх враховують за правилами, які викладено у П(С)БО 27 «Необоротні активи, які утримані для продажу, і припинена діяльність» [4].

Варто перевірити отримані та передані в оренду основні засоби: наявність відповідних договорів оренди, розрахунок орендних платежів і своєчасність їх внесення, операції з поліпшення та ремонтів, порядок повернення.

При здійсненні аудиту отриманих чи переданих в оренду основних засобів треба перевірити договори оренди та зазначені в них умови, перелік основних засобів, що перебувають в оренді, а також відображення орендних операцій в обліку.

Основними етапами аудиту орендованих основних засобів є:

- ознайомлення з договорами оренди, актами приймання-передачі;

- установлення виду оренди (фінансова чи операційна);

- перевірка нарахування щомісячної суми орендної плати, а також вчасна її сплата;  
 - законність результатів інвентаризації, відображення в обліку операцій оренди, а також витрат, здійснених внаслідок поліпшення основних засобів [7, с. 304].

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначають фондovіддачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, поновлення, придатності основних засобів.

**Висновки та подальші дослідження.** В процесі дослідження встановлено, що на сьогодні аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування промислових підприємств. Основні засоби займають значну частину в загальній майновій номенклатурі більшості суб'єктів господарювання, на сучасному етапі розвитку важливого значення набувають питання їх ефективного використання та збереження. Цьому значною мірою сприяє здійснення дієвого незалежного контролю за станом та використанням об'єктів основних засобів.

Необхідність аудиторської перевірки зумовлюється тим, що найбільш достовірним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку та звітності.

Аудит основних засобів дозволяє встановити реальний якісний та кількісний стан основних засобів суб'єкта господарювання, їх правильний облік, витрати на ремонт і поліпшення, а також правильність нарахування амортизації.

Таким чином, аудит основних засобів є складним процесом, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо він є дуже важливою частиною загального аудиту підприємства.

### Література

1. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. № 2658 – III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 - VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1027.243.0>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, які утримані для продажу, та припинена діяльність", затв. наказом Міністерства фінансів України від 03.10.2007 р. № 1100 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1221-07>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати", затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>
6. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навчальний посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.
7. Організація та методика проведення аудиту : навчально-практичний посібник / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К., 2006. – 576 с.
8. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.

### References

1. Law of Ukraine "About estimation of property, property rights and professional appraisal activities in Ukraine" (2001), no. № 2658 – III, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
2. Tax code of Ukraine (2010), no. 2755 – VI, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. National Accounting Regulation (standard) 7 "Fixed assets" (2000), Ministry of finance in Ukraine, no. 92 with changes and additions, available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1027.243.0>

4. National Accounting Regulation (standard) 27 "Inconvertible assets which are retained for a sale, and stopped activity" (2007), Ministry of finance in Ukraine, no.1100 with changes and additions, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1221-07>

5. National Accounting Regulation (standard) 31 "Financial expenses" (2006), Ministry of finance in Ukraine, no. 415 with changes and additions, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>

6. Kulakovska, L.P. and Picha, Yu.V. (2006), *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodology of audit], tutorial, Karavela, Kyiv, Ukraine, 560 p.

7. Sopko, V.V., Shylo, V.P., Verhohliadova, N.I. etc. (2006), *Orhanizatsiia ta metodyka provedennia audytu* [Organization and methodology of realization of audit], tutorial, Kyiv, Ukraine.

8. Usach, B.F., Dushko, Z.O. and Kolos, M.M. (2006), *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodology of audit], textbook, Znannia, Kyiv, Ukraine, 295 p.

УДК 657:336.71(075.8)

Спяк Г.І.

*к.е.н., доцент кафедри банківського менеджменту та обліку*

Сас Б.Б.

*к.е.н., доцент кафедри банківського менеджменту та обліку  
Тернопільський національний економічний університет*

## РЕВІЗІЯ ЯК ФОРМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ БАНКІВ УКРАЇНИ (НА ПРИКЛАДІ АТ "ОЩАДБАНК")

Spiak H.I.,

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor of  
department of bank management and accounting*

Sas B.B.,

*Cand. Sci. (Econ.), associate professor of  
department of bank management and accounting  
Ternopil National Economic University*

## AUDIT AS A FORM OF INTERNAL CONTROL IN BANKS OF UKRAINE (ON THE EXAMPLE OF JSC "SAVINGS BANK")

**Постановка проблеми.** Внутрішній контроль є невід'ємною складовою банківських технологій та операційної діяльності банку. Традиційно система внутрішнього контролю є сукупністю процедур, що забезпечують дотримання внутрішніх і зовнішніх нормативних актів при здійсненні банківських операцій, а також достовірність і повноту інформації, що формується в банку для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Форми внутрішнього контролю в банках України визначаються, як правило, на нормативному рівні. Разом з тим банківські установи самостійно розробляють процедури, технології контролю, а іноді й визначають окремі його форми. У цьому зв'язку актуальним є аналіз діючої практики проведення ревізій в установах АТ "Ощадбанк", визначення особливостей та переваг даної форми внутрішнього контролю банку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні аспекти організації внутрішнього контролю в банках знайшли своє відображення в працях низки вітчизняних