

УДК 657:006.033

Кононова І. В.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, економіки
і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії
будівництва та архітектури*

Бакум А. О.

*студентка
Придніпровської державної академії
будівництва та архітектури*

Kononova I. V.

*PhD in Economic Science, Associate Professor,
Docent of Accounting, Economics
and Human Resources Management Department
Prydniprovs'ka State Academy of Civil
Engineering and Architecture*

Bakum A. O.

*Student
Prydniprovs'ka State Academy of Civil
Engineering and Architecture*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

FEATURES MAJOR ACCOUNTING AND AUDIT DRUGS UNDER INTERNATIONAL STANDARDS

Анотація. У роботі розглянуто особливості обліку основних засобів та методику проведення аудиту основних засобів згідно з Міжнародними стандартами. Здійснено огляд нормативної бази обліку та аудиту об'єктів основних засобів. Розглянуто критерії та особливості визнання основних засобів. Викладено принципи та вимоги МСБО 16 «Основні засоби». Розкрито завдання, об'єкти, джерела та послідовність аудиту основних засобів.

Ключові слова: облік, аудит, основні засоби, матеріальні активи, амортизація, інвентаризація, Міжнародні стандарти.

Вступ та постановка проблеми. Основні засоби є важливим елементом, що забезпечує функціонування діяльності будь-якого підприємства. Зазвичай у більшості підприємств основні засоби займають більшу частину активів. Їх стан і вартість цікавлять як керівництво, так й інвесторів, засновників, акціонерів, так як достовірна оцінка об'єктів основних засобів дає змогу робити висновки про фінансовий стан та приймати обґрунтовані управлінські рішення. Україна стає важливим учасником світової економіки, тому для українських підприємств є доцільним ведення обліку, формування звітності та аудиторських висновків як за національними, так і за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік та аудит основних засобів згідно з Міжнародними стандартами розглядалися в наукових працях вітчизняних учених: К.О. Утенкова, В.П. Пантелєєва, О.А. Петрик, Б.Ф. Усача, Л.К. Афанасьєва, А.П. Крюкова, В.М. Костюченко, Н.А. Пономарьова та ін. Незважаючи на велику кількість досліджень з обліку та аудиту згідно з міжнародними стандартами, саме питання обліку та аудиту за МСБО для українських підприємств є дуже актуальним.

Метою даної роботи є аналіз ведення бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, розробка рекомендацій стосовно обліку основних засобів за МСБО.

Результати дослідження. В Україні прийнято низку нормативних документів, які не тільки регламентують застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності та обліку, але й містять різні роз'яснення для компаній, аудиторів, контролюючих і координуючих органів [4]. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 було затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів. З 1997 р. переклад на українську мову і публікацію за ліцензійною угодою здійснює Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів.

Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні об'єкти, які:

- а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду [1].

Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації [3, с. 136]. Також МСБО 16 передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об'єкт основних засобів, а амортизація активу починається з моменту, коли актив можна використати за призначенням. Відповідно

до МСБО 16, ремонт або ж будь-яке технічне обслуговування активу не скасовує необхідності амортизації такого основного засобу. А предмети прокату, що значаться серед цих активів, належать до МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість» як вид довгострокових активів.

Основне питання обліку основних засобів за МСБО 16 «Основні засоби» – це визнання та класифікація активів, визначення їх балансової вартості, а також відповідних амортизаційних відрахувань і збитків від знецінення, що підлягають визнанню.

Згідно з МСБО 16, основні засоби класифікуються наступним чином:

- земля;
- земля тт. будівлі;
- машини та обладнання;
- автомобілі;
- кораблі;
- літаки;
- меблі та прилади.

МСБО визнаються основні засоби при виконанні двох умов. По-перше, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням таких активів. При переході на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності дотримання підприємством цієї умови підлягає окремій перевірці, яка найчастіше проводиться під час інвентаризації основних засобів. Якщо виявиться, що від наявних об'єктів отримання вигод не очікується, то балансова вартість таких активів підлягає списанню за рахунок нерозподіленого прибутку. По-друге, собівартість (первісна вартість) таких активів повинна бути достовірно визначена.

Згідно з Міжнародними стандартами, до первісної вартості основних засобів включають: ціну придбання з вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати для налагодження основних засобів. Для визначення складу об'єкта основних засобів слід застосовувати судження з урахуванням конкретних умов діяльності підприємства.

Собівартістю основних засобів вважається сплачена сума грошових коштів або їх еквівалент, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої на момент придбання або створення активу, та включає:

- купівельну ціну (у тому числі ввізне мито та безповоротні податки на придбання) за вирахуванням торговельних знижок;
- витрати, що безпосередньо пов'язані з доставкою активу і приведенням його в робочий стан, необхідний для його використання;
- первісно оцінені витрати, демонтаж і ліквідацію об'єкта та відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов'язання щодо якого виникли під час придбання об'єкта [5, с. 259].

Таблиця 1

Визнання основних засобів за МСБО 16

Визначення основних засобів не передбачає в якості обов'язкових критеріїв використовувати об'єкт як засіб праці	Основні засоби відображаються в балансі підприємства	Запасні частини та допоміжне обладнання
Підприємство має бути впевненим у тому, що йому належать усі майбутні винагороди, пов'язані з використанням отриманого активу, а також підприємство приймає всі ризики, пов'язані з володінням даним об'єктом	Існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу. Його собівартість може бути достовірно визначена або оцінена. Майбутня економічна вигода – це потенційна здатність активу сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів	Відображаються як запаси та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду

Отже, витрати, що формують вартість об'єкта основних засобів, – це грошове вираження вартості, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і доводять до готовності для експлуатації плюс передбачувані витрати на його ліквідацію після закінчення терміну експлуатації.

Суттєвою особливістю оцінки основних засобів, згідно з МСБО, є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається в МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Міжнародні стандарти, крім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись у звітності за переоціненою вартістю [6, с. 93].

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір та оцінка свідчень про економічні події з основними засобами та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам. Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятному 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.

При перевірці витрат на ремонті слід установити: 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 установлюється доцільність і законність операцій з ремонту. Одним із важливих етапів аудиторської перевірки є аудит переоцінки основних засобів, не

пов'язаний зі зменшенням корисності активу. Для контролю правильності дотримання вимог із переоцінки аудит здійснюється за такими напрямками:

- Контроль повноти та проведення операцій із переоцінки основних засобів.
- Правильність документального відображення результатів переоцінки.

- Правильність відображення операцій із переоцінки в бухгалтерському обліку [7, с. 54].

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.

МСБО 16 визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації.

Вимоги до амортизації основних засобів:

- Вартість, що амортизується, має списуватись систематично на протязі строку корисної експлуатації.
- Метод амортизації, що використовує підприємство, повинен відображувати процес використання ним економічних вигід даним об'єктом.
- Амортизаційні відрахування за кожний період визнаються витратами, крім тих випадків, коли вони включаються до балансової вартості інших об'єктів основних засобів.

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.

Таблиця 2

Формування вартості об'єкта основних засобів згідно з МСБО 16

Витрати на створення резерву майбутніх витрат	При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації. Такі резерви нараховуються (визначаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37
Витрати на сплату відсотків	У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики» залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу
Оцінка об'єктів при їх будівництві	Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні
Придбання основних засобів за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах
Момент припинення формування вартості основних засобів	Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту поміщення його у стан та умови, в яких він стає придатним для експлуатації

Критерієм вибору метода нарахування амортизації у відповідності до п. 41 МСБО 16 є максимальна відповідність форми надходження економічних вигід від використання об'єкта основних засобів.

Згідно з Міжнародними стандартами, переоцінка основних засобів відображається в обліку так:

- якщо балансова вартість основного засобу зменшується внаслідок переоцінки, то це відображається як витрати звітного періоду та одночасно відносяться на зменшення капіталу (додатковий капітал при переоцінці);
- якщо балансова вартість збільшується при переоцінці, це відноситься до категорії доходів прямо на капітал за статтею «Додатковий капітал при переоцінці».

Вибуття основних засобів за МСБО 16 може бути з наступних причин:

1. ліквідація;
2. продаж;
3. дар;
4. обмін.

Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів, які спостерігаються при безоплатній передачі їх іншим підприємствам, ліквідації у зв'язку з повним зносом, нестачах, виявлених при інвентаризації та перевірках, внесках у статутний капітал, у результаті стихійного лиха, невідповідності критеріям визнання активом. При цьому слід урахувати, 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 зі списання засобів праці. Якщо основні засоби ліквідовують унаслідок 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 [8, с. 342–343]. 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.

Якщо операції з основними засобами стосовно їх переміщення, оприбуткування, вибуття, документального оформлення не відображують або неправильно відображують у бухгалтерському обліку, потрібно виявити винних осіб та причини, що спричинили таку ситуацію, і вжити відповідних заходів.

МСБО 16 визначає, що фінансова звітність щодо основних засобів має містити інформацію про способи оцінки собівартості, методи нарахування зносу (на початок та кінець періодів використання), данні про надходження,

вибуття, придбання через оборення підприємств, результати переоцінок та інші зміни.

Аудиторам слід переконатись, що в примітках для кожного класу основних засобів розкрита інформація щодо:

- баз оцінок для визначення балансової вартості;
- методів амортизації;
- строків корисної експлуатації чи норм амортизації;
- валової балансової вартості та суми накопиченої амортизації, включаючи накопичені збитки від зменшення корисності, на початок і кінець періоду;
- узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду.

Отже, ефективне планування та проведення процесу аудиту основних засобів дозволять досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства. Аудитор, урахувавши в процесі планування та виконання аудиторських процедур проаналізовані особливості обліку основних засобів за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зможе впевнено висловити свою думку щодо коректності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та їх відповідності МСБО 16.

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

Висновки. У процесі дослідження встановлено необхідність правильного обліку основних засобів та проведення аудиту згідно з Міжнародними стандартами, що є важливим для зовнішніх користувачів фінансової звітності. Орієнтація національних облікових систем на Міжнародні стандарти забезпечує можливість співставлення звітних показників підприємств різних країн. Це забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації міжнародних інвестиційних проектів, сприяє переміщенню капіталів та інтеграції національних економік. Також це значною мірою сприяє здійсненню дієвого незалежного контролю стану та використання об'єктів основних засобів.

Зазначені нормативні документи в МСБО 16 містять повну і точну характеристику основних засобів щодо їх вартості, амортизації, вибуття, ліквідації, переоцінки, ремонту, ефективності їх використання та позитивний досвід багатьох країн.

Ведення обліку за міжнародними стандартами полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращало імідж країни. Так як аудит основних засобів є складним процесом і з огляду на постійні зміни в нормативних актах щодо основних засобів – їх амортизації, класифікації, – буде доцільним уведення за Міжнародними стандартами, тому що аудит основних засобів є дуже важливою частиною загального аудиту підприємства.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти аудиту / Міжнародний інститут аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mia.kiev.ua/ua/isa.html>.
2. Железняк Д. Оцінка основних засобів за міжнародними стандартами обліку / Д. Железняк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/ocinka-osnovnix-zasobiv-za-mizhnarodnimi-standartami-obliku>.
3. Войнаренко М.П. Все про бухгалтерський облік / М. Войнаренко. – К.: Наукова думка, 2002. – 210 с.
4. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>.
5. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [навч. посіб.] / І.В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
6. Голова С.Ф. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2004. – 248 с.
7. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: [підручник] / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.
8. Сопко В.В. Організація та методика проведення аудиту: [навч.-практ. посіб.] / В.В. Сопко [та ін.]; 2-ге вид., перероб. і доп. – К., 2006. – 576 с.

Аннотация. В работе рассмотрены особенности учета основных средств и методика проведения аудита основных средств согласно Международным стандартам. Рассмотрены критерии и особенности признания основных средств. Изложены принципы и требования МСБО 16 «Основные средства». Раскрыты задачи, объекты, источники и последовательность аудита основных средств.

Ключевые слова: учет, аудит, основные средства, материальные активы, амортизация, инвентаризация, Международные стандарты.

Summary. The features of fixed assets and a technique of audit of fixed assets in accordance with international standards were considered in the article. Review of regulatory framework of accounting and audit of fixed assets was conducted. Fixed assets' criteria and features of recognition have been considered. The principles and requirements IAS 16 «Fixed Assets» were outlined in article. The objectives, objects, resources and consistency of fixed assets audit were revealed.

Key words: accounting, auditing, fixed assets, tangible assets, depreciation, inventory, international standards.