

УДК 657.62

Орехова А.І.

д.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку і оподаткування

Сумський національний аграрний університет

Oriekhova Alvina

Sumy National Agrarian University

Гольченко Л.В.

здобувач вищої освіти – магістр,

Сумський національний аграрний університет

Golchenko Lyudmila

Sumy National Agrarian University

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ПРИНЦИПИ ТА ПОСЛІДОВНІСТЬ ПЕРЕВІРКИ

ORGANIZATION AND METHODOLOGY OF AUDITING NON- CURRENT ASSETS: PRINCIPLES AND SEQUENCE OF VERIFICATION

У статті досліджені ключові моменти аудиту необоротних активів підприємства враховуючи те, що необоротні активи є інструментом, який забезпечує можливість підприємству проваджувати виробничо-господарську діяльність, здійснюючи багаторазові оберти оборотних активів. Представлене авторське визначення бухгалтерської категорії «необоротні активи», де необоротні активи це матеріальні, нематеріальні активи та права, які належать суб'єкту господарювання, що використовуються на підприємстві більше ніж один рік (операційний цикл), забезпечуючи його діяльність, з метою отримання в майбутньому економічних вигод. Проведена класифікація необоротних активів з поділом їх

на матеріальні необоротні активи, нематеріальні необоротні активи, фінансові необоротні активи. Доведено, що актуальні питання контролю за ефективним використанням необоротних активів тісно пов'язані з зацікавленістю стейкхолдерів в незалежній достовірній інформації про них. Якість відповідної інформації може гарантувати тільки аудит через призму методик по визначенню ефективності використання необоротних активів.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні необоротні активи, фінансові необоротні активи.

В статье исследованы ключевые моменты аудита внеоборотных активов предприятия учитывая то, что внеоборотные активы является инструментом, который обеспечивает предприятию осуществление производственно-хозяйственной деятельности, осуществляя многократные обороты оборотных активов. Представлено авторское определение бухгалтерской категории «внеоборотные активы», где внеоборотные активы это материальные, нематериальные активы и права, принадлежащие субъекту хозяйствования, используемые на предприятии более одного года (операционного цикла), обеспечивая его деятельность, с целью получения в будущем экономических выгод. Проведена классификация внеоборотных активов с разделением их на материальные внеоборотные активы, нематериальные внеоборотные активы, финансовые внеоборотные активы. Доказано, что актуальные вопросы контроля за эффективным использованием внеоборотных активов тесно связаны с заинтересованностью стейкхолдеров в независимой достоверной информации о них. Качество соответствующей информации может гарантировать только аудит через призму методик по определению эффективности использования внеоборотных активов.

Ключевые слова: внеоборотные активы, основные средства, нематериальные активы, материальные внеоборотные активы, финансовые внеоборотные активы.

The article examines the key points of the audit of non-current assets of an enterprise, taking into account the fact that non-current assets are a tool that provides an enterprise with the implementation of production and economic activities, carrying out multiple turns of current assets. As a rule, in most domestic enterprises the majority of non-current assets are fixed assets. It should be noted that today, despite a significant amount of research, there is no single definition of the concept of "non-current assets". The author's definition of the accounting category "non-current assets" is presented, where non-current assets are tangible, intangible assets and rights belonging to a business entity, used in an enterprise for more than one year (operating cycle), ensuring its activities in order to obtain economic benefits in the future. The classification of non-current assets with their division into tangible non-current assets, intangible non-current assets, financial non-current assets has been carried out. The audit of non-current assets is part of the audit of the financial and economic activities of the organization. It has been determined that the purpose of the audit of non-current assets is to express an independent opinion of the auditor on the reliability, completeness, legality and correctness of the recording of non-current assets, as well as compliance with the requirements of national legislation. It was determined that there are three stages of the audit of non-current assets: audit of fixed assets; audit of intangible assets; audit of capital investments and other assets. For the audit, a general plan and program are preliminarily developed, according to which the auditor conducts an audit at the enterprise, documenting the results obtained in working documents. It has been proven that the topical issues of control over the efficient use of non-current assets are closely related to the interest of stakeholders in independent reliable information about them. The quality of the relevant information can only be guaranteed by an audit through the prism of methods for determining the effectiveness of the use of fixed assets.

Key words: *non-current assets, fixed assets, intangible assets, tangible non-current assets, financial non-current assets.*

Постановка проблеми. В бухгалтерському обліку майно підприємства визначається як сукупність оборотних і необоротних активів. Вартість необоротних активів зазвичай складає більш істотну частину вартості майна організації, а через довгостроковість їх використання в господарській діяльності організації необоротні активи протягом тривалого періоду часу суттєво впливають на фінансові результати діяльності. Посилюється вплив обліку необоротних активів як на фінансовий стан суб'єктів господарювання, так і на якість представленої ними звітності. А тому необоротні активи для багатьох організацій є досить великим об'єктом аудиту. В умовах сьогодення можемо спостерігати значне підвищення ролі аудиту за раціональним використанням наявних ресурсів, в тому числі і необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації і методики аудиту необоротних активів приділяли значну увагу такі вітчизняні вчених-дослідники як Н. Бразілій, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Гордієнко, Н. Гудзь, Л. Гуцаленко, Т. Кучеренко, Т. Маренич, О. Петрик, В. Плаксієнко, С. Руденко, Т. Ткаченко та ін. Віддаючи належне ґрунтовним дослідженням вищезазначених авторів, певні питання потребують додаткового дослідження та уточнення.

Постановка завдання. Метою дослідження є уточнення сутності категорії бухгалтерського обліку «необоротні активи», дослідження теоретичних та методологічних засад аудиту необоротних активів підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємство не може здійснювати свою діяльність не використовуючи необоротні активи, оскільки саме вони є засобом праці у суб'єкта господарювання. Необоротні активи є тим інструментом, який забезпечує можливість підприємству проваджувати виробничо-господарську діяльність, здійснюючи багаторазові оберти оборотних активів. Аудит необоротних активів - це частина перевірки

фінансово-господарської діяльності організації. Зазвичай, на більшості вітчизняних підприємствах переважну частину необоротних активів складають основні засоби. Слід зазначити, що на сьогодні, незважаючи на значну кількість досліджень, відсутнє єдине визначення поняття «необоротні активи». Проведемо аналіз існуючих тверджень в таблиці 1.

Таблиця 1

Підходи до визначення категорії «необоротні активи»

Джерело	Визначення
Н. Банера, Л. Гелей, С. Пилипенко, В. Мороз [6, с. 198]	Необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними, до складу яких включають: основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи, гудвіл.
Н. Гудзь [3, с. 67]	Необоротні активи - це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
С. Сеймон [10, с. 8]	Необоротні активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року.
В. Шелудько [11, с. 98]	Необоротні активи – це майно підприємства, яке призначене для тривалого використання у процесі фінансово-господарської діяльності.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5]	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців із дати балансу.

Проаналізувавши наведені визначення категорії «необоротні активи» можемо констатувати про відсутність єдиного визначення. Одні автори вважають необоротні активи матеріальними та нематеріальними активами підприємства, інші ж - майновими цінностями. На нашу думку, необоротними активами є матеріальні, нематеріальні активи та прав, які належать суб'єкту господарювання, що використовуються на підприємстві

більше ніж один рік (операційний цикл), забезпечуючи його діяльність, з метою отримання в майбутньому економічних вигод.

Необоротні активи класифікуються як:

- матеріальні необоротні активи – це вид активів, що мають фізичну форму;
- нематеріальні необоротні активи – це активи, що не мають фізичної форми та використовуються для підтвердження прав володіння на об'єкти інтелектуальної власності та інші права, встановлені чинним законодавством;
- фінансові необоротні активи – це фінансові ресурси, які можна використати понад один рік (рис. 1).

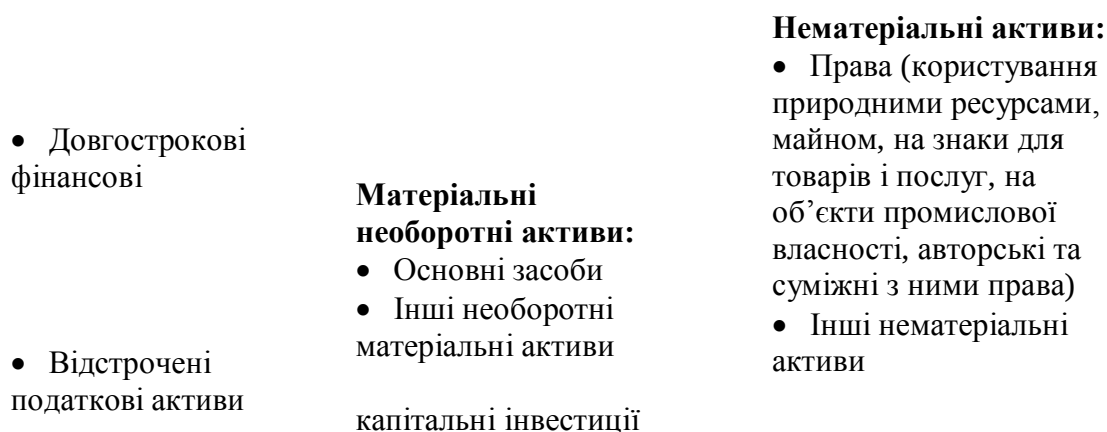


Рис. 1. Класифікація необоротних активів

Метою аудиту необоротних активів є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність, повноту, законність та правильність відображення в обліку необоротних активів, а також дотримання підприємством вимог П(С)БО та чинного законодавства [2, с.56].

Існує три етапи проведення аудиту необоротних активів:

- 1) аудит основних засобів;
- 2) аудит нематеріальних активів;
- 3) аудит капітальних інвестицій та інших активів [7, с.135].

Для проведення аудиту попередньо розробляється загальний план та програма, згідно з якими аудитор проводить перевірку на підприємстві, документуючи отримані результати в робочих документах.

До складу основних засобів відносять: землю, споруди, транспорт, устаткування, інвентар, багаторічні насадження та ін.

Основними завданнями аудиту основних засобів є: перевірка документального оформлення операцій з основними засобами; підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з основними засобами; зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів; зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності; виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів; впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки; встановити, якою мірою бухгалтерія підприємства забезпечена чинними нормативними документами; вивчення правильності формування справедливої вартості основних засобів в залежності від джерел їх надходження; вивчення питань віднесення об'єктів основних засобів до власних та орендованих; перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та включення її до виробничої собівартості тощо [4, с. 744].

Аудит основних засобів починається з перевірки ведення аналітичного обліку. Здійснити перевірку правильності ведення аналітичного обліку основних засобів можна за допомогою вибіркового чи суцільного способу. Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами основних засобів. Кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер на весь термін його використання. На кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів заводяться інвентарні картки. Їх перевірка починається з контролю наявності і стану інвентарних карток в картотеці аналітичного обліку основних засобів та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів даним синтетичного обліку. Для цього аудитор зіставляє дані опису інвентарних карток основних засобів з наявними в картотеці інвентарними

картками. У разі відсутності карток на окремі об'єкти аудитор має запропонувати керівництву підприємства відновити аналітичний пооб'єктний облік основних засобів. Загальний підсумок залишків за всіма групами основних засобів зіставляється із залишком по рахунку 10 «Основні засоби». Залишки повинні бути однаковими. Крім того аудитор встановлює відповідність залишків головної книги із залишками у балансі [1, с. 252].

Також аудитор перевіряє закріплення всіх об'єктів основних засобів за матеріально відповідальними особами.

Наступним кроком є ознайомлення з результатами попередніх інвентаризацій. Особливу увагу приділяє правильності здійснення документального оформлення та її відображенню в бухгалтерському обліку.

Також спеціаліст здійснює перевірку правильності нарахування зносу(амортизації) основних засобів. Об'єкт зносу — це вартість основних засобів (крім землі, незавершених капітальних інвестицій і т.п.).

При перевірці правильності і своєчасності нарахування амортизації перевіряючий має визначити який метод використовує бухгалтер для нарахування зносу, адже відповідно до чинного законодавства суб'єкт господарювання самостійно його обирає.

Згідно П(с)БО 7 «Основні засоби», існує п'ять методів нарахування зносу основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий [7].

Також аудитор приділяє увагу правильності складання кореспонденції рахунків по наявності та руху основних засобів.

Далі аудитор перевіряє, щоб в Примітках до річної фінансової звітності повністю було висвітлено наступне: наявність і рух основних засобів у звітному періоді; вартість, за якою основні засоби відображені у балансі; переоцінка основних засобів, їх вибуття, сума амортизації, нарахована за рік тощо [1, с. 252-253].

Згідно П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [8].

Аудит нематеріальних активів здійснюється з метою перевірки правильності відображення їх на балансі підприємства та наявності юридичних документів, що підтверджують права на володіння об'єкта інтелектуальної власності.

Завданнями аудитора для перевірки нематеріальних активів є: – перевірка фактичної наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на усі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства; перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів; перевірка дотримання норм чинного законодавства по операціям, пов'язаних з нематеріальними активами; перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі, балансі; перевірка достовірності обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства; перевірка правильності розрахунку зносу нематеріальних активів [1, с. 253].

У ході перевірки аудитор повинен встановити перелік об'єктів нематеріальних активів, котрі обліковуються на підприємстві, перевірити правильність ведення бухгалтерського обліку за окремим об'єктом по класифікаційних групах, а також перевірити оцінку первісної вартості нематеріальних активів. Склад первісної вартості включає в себе: вартість придбання (отримані торгівельні знижки сюди не відносять), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні до використання за призначенням. До первісної вартості нематеріальних

активів, які придбані (створені) повністю чи частково за рахунок кредиту банку, не включаються витрати на сплату відсотків за кредит [1, с. 253].

Першим етапом аудиту є перевірка фактичної наявності НМА, використовуючи документи з описом об'єкту.

Згідно з П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» знос нараховується протягом всього терміну корисного використання, тобто не більше 20 років з дати прийняття їх на баланс. Суб'єкт господарювання самостійно обирає метод нарахування амортизації, враховуючи особливості одержання майбутніх економічних вигод [8].

Наступним кроком є перевірка визначення вартості інтелектуальної власності. Потрібно розрахувати первісну вартість залежно від каналу надходження НМА. При необхідності можна залучать фахівця в цій галузі. Існують три канали надходження активів:

- 1) безоплатно отриманий (оцінка визначається експертним способом);
- 2) отриманий за кошти підприємства (при оцінюванні входять фактичні витрати на його придбання);
- 3) об'єкт отримано як внесок до статутного капіталу (при оцінюванні вартість згоджується з власниками).

Потім потрібно перевірити правильність оприбуткування об'єктів нематеріальних активів, нарахування та відображення в обліку амортизації нематеріальних активів.

Доречно було б у Примітках до річної фінансової звітності перевіряючому перевірити повноту інформації: вартість, за якою нематеріальні активи відображені в балансі; методи нарахування амортизації та строки експлуатації нематеріальних активів; наявність і рух у звітному році.

Заключним етапом аудиту необоротних активів є аналіз робочих документів, складання звіту аудитора та надання його клієнту.

Висновки з проведеного дослідження. Провівши дослідження, можемо констатувати, що необоротні активи є основоположним базисом виробничого-господарського процесу підприємства. Співвідношення між

складовими необоротних активів залежить від специфіки діяльності організації. Актуальні питання контролю за ефективним використанням необоротних активів тісно пов'язані з зацікавленістю стейкхолдерів в незалежній достовірній інформації про них. Якість відповідної інформації може гарантувати тільки аудит через призму методик по визначенню ефективності використання необоротних активів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андросова О. Ф., Калугіна К. А. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудита. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. №3. Т. 3. С. 250-255.
2. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Гордієнко Н. І. та ін.; Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
3. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / за ред. П. Н. Денчук, Р. В. Романів. Київ, 2016. 424 с.
4. Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С., Ковальчук І.В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2017. № 8. С. 741-747.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Закон України від 07.02.2013 р. № 226. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 05.10.2020).
6. Облік і аудит: навч. посібник / Банера Н. П. та ін. ; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. О. І. Скаско. Львів : Растр-7, 2017. 504 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Закон України від 27.04.2000 р. № 379. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 05.10.2020).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Закон України від 18.10.1999 р. № 379. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 05.10.2020).

9. Романюк О. В. Етапи проведення аудиту необоротних активів. *Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 11-12 травня 2017 р.). Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя, 2017. С. 135-136.
10. Сеймон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир. 2010. 23 с.
11. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент: підруч. Київ, 2013. 375 с.

REFERENCES:

1. Androsova O.F., Kalugina K.A. (2011) Metodyka audytu osnovnykh zasobiv i nematerialnykh aktyviv ta jiji vplyv na yakistj audyta [Methods of audit of fixed assets and intangible assets and its impact on audit quality]. *Bulletin of Khmelnytsky National University*. vol 3. no. 3. pp. 250-255.
2. Gordienko N.I. (2017) *Audyt: metodyka i orghanizacija* [Audit: methodology and organization]. Kharkiv. 319 p.
3. Hudz N.V. (2016) *Bukhghaltersjkyj oblik* [Accounting]. Kyiv. 424 p. (in Ukrainian)
4. Gutsalenko L.V., Glovyuk A.S., Kovalchuk I.V. (2017) Orghanizacija obliku ta audytu osnovnykh zasobiv [Organization of accounting and auditing of fixed assets]. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University*. no. 8. pp. 741–747.
5. National Regulation (Standard) of Accounting 1 "General requirements for financial reporting": Law of Ukraine of 07.02.2013 № 226. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 05.10.2020).
6. Banner N.P. (2017) *Oblik i audyt* [Accounting and auditing]. Lviv. 504 p.

7. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets": Law of Ukraine of 27.04.2000 № 379. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (accessed: 05.10.2020).
8. Regulation (standard) of accounting 8 "Intangible assets": Law of Ukraine of 18.10.1999 № 379. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (accessed: 05.10.2020).
9. Romanyuk O.V. (2017). Etapy provedennja audytu neoborotnykh aktyviv [Stages of the audit of non-current assets]. Development of socio-economic systems in the geoeconomic space: theory, methodology, organization of accounting and taxation: materials of the International scientific-practical conference (Ternopil, May 11-12, 2017). Ternopil: TNTU named after I. Pulyuya. pp. 135-136.
10. Seimon V.S. (2010) Bukhghaltersjkyj oblik neoborotnykh aktyviv v Ukrajinі ta Ughorshhyni: porivnjajnyj aspekt [Accounting for non-current assets in Ukraine and Hungary: a comparative aspect] (PhD Thesis), Zhytomyr.
11. Sheludko V.M. (2013) *Finansovyy menedzhment* [Financial Management]. Kyiv. 375 p. (in Ukrainian)