

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет**

Кафедра обліку у виробничій сфері

Велешук М.І.

**Облік і аудит основних засобів підприємства:
методика та організація / Accounting and audit of
fixed assets of the enterprise: methods and
organization**

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит

магістерська програма – Облік і правове забезпечення підприємницької
діяльності

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21

Велешук М.І. _____

Науковий керівник:

к.е.н., ст викладач Богуцька Л.Т.

Магістерську роботу допущено до
захисту:

« ____ » _____ 2017 р.

В.о. завідувача кафедри

_____ Н. В. Починок

ТЕРНОПІЛЬ - 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	7
1.1 Економічна сутність поняття «основні засоби», їх класифікація та оцінка	7
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів.....	24
1.3 Теоретичні основи аудиту основних засобів.....	29
Висновки до розділу 1.....	35
Розділ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	37
2.1 Документування операцій із об'єктами основних засобів.....	37
2.2 Облік руху основних засобів.....	45
2.3 Облік амортизації основних засобів.....	60
Висновки до розділу 2.....	66
Розділ 3 МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	69
3.1 Організація і методика аудиту основних засобів.....	69
3.2 Проведення аналітичних процедур в аудиті.....	83
3.3 Характеристика та аналіз основних показників, що стосуються основних засобів.....	90
Висновки до розділу 3.....	103
ВИСНОВКИ.....	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	109

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогодні однією із головних проблем економіки України є подолання спаду виробництва на вітчизняних підприємствах та підтримання нормального відтворювального процесу на усіх його ланках. Основним завданням підприємств є підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази підприємства в умовах гострої нестачі інвестиційних ресурсів. Найважливішою складовою матеріально-технічної бази є основні засоби.

Від точного та раціонального обліку яких залежить подальший процес відтворення, оновлення, поповнення та в кінцевому результаті – забезпеченість підприємства конкурентоспроможними, сучасними засобами праці. Розвиток даного напрямку економіки залежить, насамперед, від своєчасного отримання достовірної, надійної та повної обліково-економічної інформації. У зв'язку із цим, зростає роль і значення обліку основних засобів як важливішої функції управління підприємством.

Наявний порядок організації обліку операцій із основними засобами не дає змоги в повній мірі проводити аналіз ефективності утримання та використання цих активів, оскільки не забезпечує необхідною інформацією систему управління підприємством. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком, що призвели до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про основні засоби. Вищенаведене зумовлює актуальність теми дослідження.

Сутність категорії «основні засоби» неодноразово ставали предметом дослідження науковців України та зарубіжних країн. Великий внесок у розроблення теоретичних основ і методологічних підходів до розв'язання проблеми обліку й контролю основних засобів та їх використання внесли Ф.Ф. Бутинець [21], Н.Г. Виговська [25], А. Г. Загородній [41], З. В. Задорожний [42], Я.Д. Крупка [91], М.Ф. Огійчук, Г.М. [24],

В.С. Рудницький [72], В.В. Сопко[83], Л.К. Сук [85], Н.О. Ткач [87], Б.Ф.Усач [89] та інші вітчизняні і зарубіжні провідні вчені і економісти.

Незважаючи на значні напрацювання вчених на сьогодні єдності поглядів на категорію «основні засоби», особливості її обліку та контролю не досягнуто. Тому виникає потреба у подальших дослідженнях даного аспекту.

Мета і задачі дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення, систематизація і обґрунтування теоретичних і методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту основних засобів, розробка рекомендацій даних аспектів та виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.

Досягнення поставленої мети передбачає постановку і розв'язання таких основних завдань:

- вивчити та проаналізувати наукові публікації щодо економічної сутності основних засобів у ринкових умовах, їх складу та класифікації;
- з'ясувати рівень та якість нормативного забезпечення на сучасному етапі трансформації національного законодавства в питаннях регулятивного забезпечення процесів обліку, контролю і аналізу основних засобів;
- розкрити питання оцінки основних засобів в умовах ринкових відносин і визначити розбіжності в плані оцінки за національними та міжнародними стандартами;
- дослідити методичні аспекти нарахування амортизації в системі відтворення основних засобів підприємства;
- дослідити методику обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів підприємства;
- дослідити цілі, завдання та порядок проведення аудиту основних засобів;
- провести аналіз стану та ефективності використання основних засобів на ТОВ «Бучачагрохлібпром»;

Об'єктом дослідження є система обліку і аудиту основних засобів ТОВ «Бучачагрохлібпром».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад з обліку і аудиту основних засобів підприємства.

Методи дослідження. У магістерській роботі використовувалися загальнонаукові (спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція та дедукція) та специфічні методи дослідження. За допомогою історичного методу досліджено походження, формування та розвиток категорії основні засоби у системі обліку. Документальне оформлення операцій з основними засобами розглянуто за допомогою системного вивчення господарських процесів. Результати досліджень зображенні з використанням схематичних та графічних методів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні шляхів покращення обліку і аудит основних засобів, розробці теоретичних і практичних рекомендацій щодо оптимізації обліку та аудиту основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Апробація наукових досліджень. За результатами досліджень була опублікована стаття на тему «Визнання та первісна оцінка основних засобів за національними і міжнародними стандартами» в Збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2016).

Інформаційною базою магістерської роботи стали законодавчі акти, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених із питань обліку й аудиту, нормативно-правові документи з питань обліку основних засобів, матеріали науково-практичних конференцій, дані обліку і звітності ТОВ «Бучачагрохлібпром».

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих пропозицій щодо вдосконалення обліку та аудиту основних засобів у практиці ТОВ «Бучачагрохлібпром».

Структура та обсяг дослідження. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст викладено на 117 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 8 рисунків, 6 додатків. Список використаних джерел складається зі 95 найменувань, поданих на 10 сторінках.

Розділ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Економічна сутність поняття «основних засоби», їх класифікація та оцінка

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності любого підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

Розглянемо розвиток категорії «основні засоби» у науковій літературі. Варто зауважити, що поняття «основні засоби» стали розглядати як окрему економічну категорію на сучасному етапі економічного розвитку. В працях економістів-класиків розглядали лише категорію капіталу, до якої як одну із складових включали об'єкти необоротних активів.

Першим вченим, який виділив поняття «основний капітал», а також розглядав його як частину капіталу, був А. Сміт, який у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) досліджував природу капіталу, його нагромадження і застосування. Він вперше застосував терміни основний та оборотний капітал. До основного капіталу А. Сміт відносив машини та різноманітні знаряддя праці, промислові і торгівельні будівлі, будівлі на фермах, склади, «поліпшення землі» (розчищення, осушення, удобрення), та інші предмети, які, залишаючись у незмінній натурально-речовій формі, приносили дохід. Окрім того, він зазначав, що основний капітал у обігу не знаходиться, так як увесь час знаходиться у власності однієї людини, а прибуток він приносить тільки за допомогою оборотного капіталу [68].

Д. Рікардо вважав, що у основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить термін корисного використання цих частин капіталу. Він зазначав, що

один і той же вид капіталу може виступати як основний або як оборотний в залежності від галузі, де він задіяний [47].

Дж. С. Міль чіткіше наголосив на багаторазовій участі основного капіталу у виробництві продукції: «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням, яка задіяна у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, при чому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом тривалого періоду, називається основним капіталом» [47]. Як ми бачимо, Дж.С.Міль виділив такі критерії визнання основного капіталу, як довготривале існування, багаторазова участь у виробництві, а також отримання доходу від використання основного капіталу на протязі тривалого проміжку часу.

К. Маркс у свою чергу зазначав, що засоби праці зберігають свою матеріально-речову форму протягом усього процесу їх використання. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брухт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, проте у обороті цей капітал братиме участь частинами, по мірі зносу засобів праці [9]. Таким чином, на думку К. Маркса, головна розбіжність між основними і оборотним капіталом полягає у способі перенесення вартості на новостворений продукт.

Першим, хто дав досить глибоке для XVIII сторіччя визначення капіталу був фізіократ Ф. Кене. Розглядаючи капітал в уречевленій формі, економіст писав про те, що останній – це не гроші, а ті засоби виробництва, за допомогою яких створюється «чистий продукт» [9]. Він започаткував поділ капіталу на основний і оборотний.

У бухгалтерському обліку засоби праці виділено в окремий об'єкт обліку, який має назву «основні засоби».

Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [70].

Поряд із тим у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 16 міститься визначення: основні засоби це матеріальні об'єкти, які утримують задля використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду [56].

У ПКУ пп. 14.1.138 ст. 14 наводиться наступне визначення основних засобів - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, автомобільних доріг загального користування, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів та нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень та поступово зменшується у зв'язку із фізичним або моральним зносом і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [66].

Таким чином можна зазначити, що визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік, призводять до деякої плутанини щодо розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом,

тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку».

Слід зазначити, що адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних зумовлює те, що наведені у національному та міжнародному стандартах поняття основних засобів співпадають за усіма ключовими критеріями їх визнання. На жаль, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України.

Науковці ж, при вивченні питань основних засобів намагаються уточнити дану категорію відповідно до потреб аналізу, конкретної галузі чи управління. Визнання основних засобів та ознак належності активів до основних засобів у своїх працях висвітлювали ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Систематизацію трактування поняття «основні засоби» відповідно до ознак наведено таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Ознаки визнання основних засобів

Автори	Критерії визнання основних засобів				
	Матеріальність	Призначення	Поступове перенесення вартості	Термін використання	Вартісне вираження
Агрес О. Г. [2]	+	+	+	+	+
Бабаєв Ю. А. [6]		+		+	
Баб'як Н. Д. [8]	+		+	+	
Безруких П. С. [11]	+			+	
Бланк І. А. [12]	+		+		
Бойко В. М., Вашків П. Г. [16]		+	+		
Борисов А. Б. [17]		+	+		
Бутинець Ф. Ф. [21]	+	+		+	
Грабова Н. Н. [33]	+			+	
Завадський Й. С. [40]		+	+	+	

Продовження таблиці 1.1.

Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [41]	+	+		+	
Неміш Ю. В. [59]		+	+	+	
Сердюк В. Н. [78]				+	+
Сопко В. В. [83]			+	+	+
Сухарський В. С. [86]		+	+		

Аналіз наведених визначень основних засобів дозволяє стверджувати, що більшість авторів при розкритті сутності цієї категорії акцентують увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів, як: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року).

Іншим важливим критерієм при визначенні поняття «основні засоби» Й. С. Завадський, Н. Д. Бабяк, В. М. Бойко, П. Т. Вашків, А. Б. Борисов, І. А. Бланк, В. В. Сопко, В. С. Сухарський, Ю. В. Неміш, О. Г. Агрес вважають амортизацію, тобто «поступове, в міру зношення, перенесення вартості основного засобу на продукцію, що виробляється підприємством». З їх точки зору, основні засоби – це засоби праці (матеріальні активи), які тривалий час (більше 365 днів або протягом декількох операційних циклів) приймають участь у виробничому процесі/господарській діяльності, зберігають свою натурально-речову форму і по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт (шляхом амортизаційних відрахувань). Підтримуючи думку науковців, слід зазначити, що амортизація є одним із суттєвих критеріїв ідентифікації об'єкта основних засобів.

Слід зауважити, що деякими авторами при визначенні сутності основних засобів звужується сфера їх використання. Так, наприклад, Й. С. Завадський, В. М. Бойко, П. Т. Вашків, А. Б. Борисов, В. В. Сопко, П. С. Безруких вважають, що сферою використання основних засобів є лише «виробничі

процеси». Але основні засоби використовуються як у процесі виробництва, так і під час постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій. Отже, вважаємо, що дане визначення основних засобів є дуже вузьким, оскільки не враховує інші сфери їх використання.

Саме тому наступна група науковців, серед яких А. Б. Борисов, Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк, Н. Н. Грабова, В. С. Сухарський, О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш наголошує на необхідності конкретизації сфери використання основних засобів – у виробничій або невиробничій діяльності підприємства (під час виконання адміністративних та соціальних функцій). В той же час цими авторами (окрім О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш, В. С. Сухарський, А. Б. Борисов) поняття «основні засоби» не пов'язується з амортизацією.

Слід зазначити, що більшість науковців при розкритті змісту поняття «основні засоби» обов'язковим критерієм визнання об'єкту основних засобів вважають термін їх корисного використання, який може бути понад один рік або операційний цикл, якщо він більше року. Погоджуємося з цією позицією, оскільки підприємство придбаває основний засіб з метою його тривалої експлуатації під час господарської діяльності.

Такі науковці, як В. В. Сопко, В. Н. Сердюк, О. Г. Агрес серед критеріїв визнання об'єктів основних засобів додають вартісний критерій такого об'єкта. На їхню думку, основні засоби – це засоби праці, вартість яких перевищує встановлений підприємством ліміт. На нашу думку, це не цілком доречно з погляду на високу інфляцію.

На основі проведених досліджень сутності категорії «основні засоби» пропонуємо наступне визначення даної економічної категорії, зокрема, матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством

адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надані послуги або товар.

Об'єктом основних засобів у бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 є закінчений пристрій із усіма пристосуваннями та приладдям до нього чи окремих конструктивно відокремлених предметів, призначений для виконання певних самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для обслуговування спільні пристрої, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожний із предметів може виконувати свої функції (а комплекс — певну роботу) лише у складі комплексу, а не самостійно [70].

Якщо ж один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів повинен відповідати критеріям визнання його таким, зокрема:

- є вірогідність отримання економічних вигод від його використання;
- він може бути надійно (достовірно) оцінений у вартісному вимірі.

Для правильної організації обліку основних засобів, а також з метою структурування системи обліку та її упорядкування важливу роль відіграє обґрунтована класифікація основних засобів за економічними та технічними параметрами.

В Україні класифікація основних засобів закріплена на законодавчому рівні у П(С)БО 7 «Основні засоби» та у Податковому кодексі.

У П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку законодавчо виділено наступні групи однакових за призначенням та технічними характеристиками основних засобів [70]:

1. земельні ділянки;

2. капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
3. будівлі, споруди та передавальні пристрої;
4. машини та обладнання;
5. транспортні засоби;
6. інструменти, прилади, інвентар (меблі);
7. тварини;
8. багаторічні насадження;
9. інші основні засоби.

У Податковому кодексі України наведено класифікацію основних засобів із врахуванням мінімально допустимих строків їх амортизації. Дана класифікація представлена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів [66]

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	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 6000 гривень	2

Продовження таблиці 1.2.

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 (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Вчені-економіки об'єкти основних засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства, поділяють на певні групи, залежно від того, яку роль вони відіграють у виробничому процесі. Один із способів групування основних засобів представлений на рисунку 1.1.



Рис. 1.1. Класифікація об'єктів основних засобів

Частина основних засобів використовується для безпосереднього впливу людини на процес виробництва, тобто вони є засобами праці, що впливають на оборотні засоби, перетворюючи їх на готовий продукт. Такі об'єкти є активною частиною основних засобів, до яких належать устаткування, механізми і обладнання, та інші пристрої, які прямо задіяні у виробничому технологічному процесі.

Існують також і інші види основних засобів, які, хоч і не використовуються активно у виробництві, проте є необхідною умовою його здійснення. Вони включають у себе споруди, будівлі, транспортні засоби, обладнання, що використовується у процесі управління основною діяльністю. Тобто їх відсутність унеможливорює здійснення виробничого процесу. Саме ці активи становлять так звану «пасивну частину» основних засобів.

За функціональним призначенням розрізняють виробничі та невиробничі основні засоби. Виробничі – це ті основні засоби, які приймають безпосередню участь у процесі виробництва певного продукту, наданні тих чи інших робіт та послуг. Вони неодноразово беруть участь у виробничих циклах і не змінюючи натуральної форми та частинами переносять свою вартість на виготовлений товар. До них відносять машини і обладнання, будинки і транспортні засоби, тощо. Невиробничі основні засоби, в свою чергу, не приймають безпосередньої участі у виробничому процесі, проте являються необхідною умовою суспільного відтворення. Їхнім призначенням є задоволення соціальних потреб працівників. Вони представлені спорудами житлово-комунального призначення, їдальнями, транспортними засобами та інші.

За використанням основні засоби поділяються на діючі та недіючі. Діючі – це ті основні засоби, які знаходяться в експлуатації, тобто беруть участь у роботі підприємства на даний час. До них відносяться тимчасово не задіяні ОЗ та засоби, здані в оренду на договірних засадах. Недіючими вважаються основні засоби, які в даний період в господарській діяльності підприємства не використовуються (знаходяться на консервації).

За характером володіння основні засоби можна поділити на власні та орендовані. Власні основні засоби – це ті, які належать підприємству на правах власності або володіння. Вони відображаються в складі балансу та формуються за рахунок певного джерела (як внесок в статутний капітал, фінансування з відповідних джерел, прибутків тощо). Орендовані основні засоби використовуються компанією відповідно до договору оренди (лізингу), і не є власністю підприємства. Відображення їх тільки в балансі орендодавця дає змогу уникнути можливості подвійного обліку.

За видами діяльності розрізняють основні засоби, які задіяні у операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності. Основними засобами, які використовують в операційній, іншими словами поточній діяльності є виробничі основні засоби. До них належать машини і устаткування, обчислювальна техніка, лабораторне обладнання, вимірювальні прилади, транспортні засоби, меліорація земель та інші ОЗ. Основними засобами, що задіяні у фінансовій діяльності є довгострокові фінансові вкладення. До основних засобів, які задіяні у інвестиційній діяльності відносять активи, обслуговуючі інвестиційну діяльність реального сектора, зокрема, обладнання, призначене для монтажу, незавершене капітальне будівництво та інші реальні сектори інвестування.

Важливим аспектом обліку основних засобів є їх оцінка. Фінансовий облік основних засобів – це, у певному розумінні, безперервний процес їх оцінки.

Оцінка – є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Її використовують як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. Як специфічна форма ціни оцінка потрібна для визначення загальної величини матеріальних активів, їх складу, структури, величини амортизаційних відрахувань та ефективності використання. В загальному визначенні – це спосіб вираження певним вимірником наявності та руху необоротних об'єктів.

Оцінка необоротних активів – це грошове вираження первісної (облікової, інвентарної) вартості об'єктів, які згодом будуть прийняті в бухгалтерському обліку в якості основних засобів, в тому числі земельних ділянок і об'єктів природокористування, продуктивної і робочої худоби, а також нематеріальних активів.

На думку М. І. Боднаря, при оцінці необоротних засобів необхідно вирішити два види питань: на який момент її встановлювати і на якому рівні. Найважливіше значення має оцінка на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дає змогу зіставити вартість об'єктів, що відображені в обліку.

Майбутня оцінка має значення для розроблення прогнозуючих розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності підприємства.

Оцінка основних засобів може здійснюватися такими методами: первісна вартість, зменшена на суму нарахованої амортизації чи справедлива вартість.

Первісною вартістю основних засобів за П(С)БО 7 є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, тобто історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [70].

До первісної вартості об'єктів основних засобів можна віднести наступні витрати:

- суми грошових коштів, які підприємство платить постачальникам активів і підрядникам за здійснення БМР (без непрямих податків) – насамперед це суми ПДВ, які потрапляють до податкового кредиту покупця основного засобу);
- різного роду реєстраційні збори, державне мито та інші аналогічні платежі, пов'язані з купівлею (отриманням) прав на об'єкт основного засобу (наприклад, при придбанні автомобіля до таких витрат можна віднести плату за реєстрацію в ДАІ, вартість експертної оцінки, номерних знаків, реєстраційних документів);

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які сплачені при купівлі основного засобу, але якщо вони не відшкодовуються підприємству (наприклад, сума ПДВ у вартості об'єкта основного засобу, що не потрапляє до податкового кредиту покупця об'єкта через встановлені законодавством причини: податковий кредит не підтверджено податковою накладною, підприємство не зареєстроване платником ПДВ, об'єкт ОЗ придбають для повного або часткового використання в пільгових чи неоподатковуваних операціях);
- витрати зі страхування ризиків доставки основного засобу;
- витрати на транспортування, монтаж, встановлення, налагодження основного засобу;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані із доведенням основного засобу до стану, у якому він придатний для використання з запланованою метою;
- фінансові витрати.

До первісної вартості об'єкту основного засобу, що куплений (створений) повністю чи частково за рахунок запозичених коштів (позик, облігацій, векселів, інших видів довгострокових і короткострокових зобов'язань, на які можуть нараховуватися відсотки (п. 4 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»), теж відносять фінансові витрати, тобто витрати на проценти а також витрати підприємства, пов'язані з такими запозиченнями. Але не любі фінансові витрати, а лише ті, які збільшують собівартість кваліфікаційних активів за правилами П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Крім перелічених витрат, до первісної вартості основних засобів також включаються суми забезпечення, яке створене для покриття витрат підприємства на демонтаж, переміщення основних засобів та приведення землі, на якій вони були розташовані, до стану, придатного для подальшого використання. На суму вказаного забезпечення збільшується первісна вартість

у випадках, якщо перелічувані заходи передбаченні законодавством і величину витрат на їх проведення можна розрахувати та обґрунтувати.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» до первісної вартості основних засобів відносить такі ж витрати як П(С)БО 7. Проте певні відмінності все ж таки існують.

Зокрема, у п.16 МСБО 16 зазначено, що до первісної вартості об'єкта слід включити не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта.

У П(С)БО 7 відсутні інструкції щодо визнання первісної вартості об'єкта основних засобів.

Відмінні риси у формуванні первісної вартості основних засобів за національними та міжнародними стандартами наведена у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7

Напрямок	МСБО 16 [56]	П(С)БО 7 [70]
<i>Будівництво</i>	Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом) (п.22), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні.	Об'єкти ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (п.7).
<i>Придбання в кредит</i>	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів (п.22), 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.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта (п.8).
<i>Обмін або не грошові операції</i>	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю (п.24), якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання, збільшена (зменшена) на суму коштів, що була передана (отримана) під час обміну (при обміні на неподібний об'єкт) (п.13). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат звітного періоду (п.12).

Продовження таблиці 1.3.

<i>За рахунок грантів</i>	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п.28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
<i>Як внесок до статутного капіталу</i>	—	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів (п.10).
<i>Витрати на створення резерву майбутніх витрат</i>	При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації (п.18). Такі резерви нараховуються (визнаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37.	—

Переваги обліку основних засобів за їх первісною вартістю на момент придбання не викликають сумнівів. Однак методи оцінки за первісною вартістю повністю унеможливають вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну. З часом первісна вартість об'єктів під впливом інфляції та інших зовнішніх факторів значно відрізняється від первісної вартості аналогічних об'єктів, тому для усунення цього відхилення необоротні активи підлягають переоцінці, в результаті якої отримують їх відновлену вартість.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» пріоритетною при оцінці активів підприємства вважається первісна вартість, проте не виключається можливість використання інших методів оцінки [43]. Так, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства можуть оцінювати об'єкт основних засобів також і з використанням методу справедливої вартості [70].

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може здійснюватись обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами [69].

Справедлива оцінка – це ринкова вартість предмета, що існує на момент складання балансу.

Окремі автори зазначають, що справедлива вартість має переваги перед історичною собівартістю, зокрема:

- використання справедливої вартості приводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на облік, а й в подальшому, аж до моменту останньої переоцінки;

- призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;

- є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливо для зовнішніх користувачів;

- це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;

- надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

- вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

- відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [44].

У багатьох літературних джерелах термін «справедлива вартість» ототожнюється з терміном «ринкова вартість». Проте це припущення вважаємо дещо помилковим, оскільки у П(С)БО 19 йдеться про те, що як справедлива вартість можуть виступати ринкова вартість, відновлювальна вартість за вирахуванням зносу, «поточна ринкова вартість» і т. д.

Разом із тим ринкова вартість є розрахунковою величиною, для визначення якої можуть бути застосовані різні методи, зокрема: затратний і зіставлення продажу; капіталізованого доходу; дисконтованих грошових потоків. Ці самі методи можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості, але остаточна справедлива вартість враховуватиме стан активів та їх призначення.

Умови, при яких можна використати справедливу вартість: наявність активного ринку, доступність інформації про ціни, обізнаність і незалежність сторін угоди, компетентність, можливе підтвердження незалежним професійним оцінювачем.

За наявності активного ринку за справедливу вартість приймається справедлива ціна, при його відсутності – суб'єктивні оцінки, які пропонують на основі професійного судження оцінювача.

Найкращою оцінкою справедливої вартості служить ринкова вартість на монополізованому ринку, якщо ж останній з яких-небудь причин відсутній, то в якості оцінки приймається дисконтований дохід від цього активу; якщо ж і доходність не може бути надійно визначена, справедливою вартістю служить вартість відновлювальна. Для оцінки відновлювальної вартості визначаються поточні ціни на засоби аналогічного віку та параметрів експлуатації з урахуванням морального і фізичного зносу.

Для визначення реальної вартості необхідно використовувати інформацію, яка б документально підтверджувала ринкову ціну об'єктів основних засобів: прайс-лист газет, журналів (періодичних видань).

Оскільки проблема визначення справедливої ринкової вартості є досить складною розрахунково-аналітичним завданням, підприємство може залучати незалежного оцінювача, який має відповідну підготовку, досвід і сертифікаційний документ на право проведення робіт по оцінці. Оцінювач визначає справедливу вартість основного засобу на підставі розроблених методик та видає підтверджуючий документ – висновок про вартість об'єкта

оцінки. Вартість об'єктів, визначена незалежним оцінювачем, має бути закріплена в обліковій політиці, документально та в аналітичному обліку.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів

Важливим при веденні обліку основних засобів та складанні звітності є дослідження нормативно-правового регулювання. Розглянувши діючі нормативні акти, можна згрупувати та представити їх у вигляді чотирьох рівнів:

I рівень – законодавчий – визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. Включає Конституцію України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

II рівень – нормативний - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регулює методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших П(С)БО.

III рівень – методичний - Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку; Інші нормативно-правові акти.

IV рівень – організаційний - Наказ про облікову політику підприємства; Робочий план рахунків для обліку необоротних матеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та

порядок організації та реалізації внутрішнього контролю. Ця група документів формується в рамках системи управління конкретного підприємства.

Важливим законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей закон визначає правові засади організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим, ведеться всіма підприємствами, оскільки фінансова, статистична, податкова та інші види звітності, ґрунтуються на даних цієї системи. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Податковим кодексом України визначається поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації.

Вагома роль відводиться П(С)БО 7 «Основні засоби». Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у даному документі наводяться критерії визнання об'єкта основних засобів активом, прописані методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.

Окрім П(С)БО 7 ведення обліку основних засобів регулюють ще ряд стандартів, а саме:

П(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Зокрема, виділяє фінансову та операційну

оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, а також розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та визначає інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає порядок формування інформації про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення цих операцій у примітках до фінансової звітності.

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби». Крім цього затверджено Інструкцію про застосування плану рахунків, що спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В згаданій інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції.

Важливим документом з обліку основних засобів є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних

цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, яка встановлює єдині вимоги щодо порядку проведення інвентаризацій основних засобів установами і організаціями, визначає завдання інвентаризації, наводить терміни проведення та перелік активів щодо яких є обов'язкова інвентаризація.

До переліку важливих нормативних документів з обліку основних засобів належать Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту, поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до методичних рекомендацій наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з такими активами.

Організаційний рівень регулювання обліку основних засобів на рівні самого підприємства передбачає регулювання, яке здійснюється шляхом формування наказу про облікову політику. У даному наказі, як правило щодо об'єктів основних засобів визначають наступне:

1. Що є об'єктом основних засобів на підприємстві. Адже в різних нормативних документах представлені альтернативні варіанти визначення об'єкта основних засобів. Зокрема в П(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів надані такі визначення об'єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо[70;54].

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить складно, тому, як варіант, підприємство у наказі про облікову політику може вказати, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

3. Методи нарахування амортизації основних засобів, оскільки чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації

основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий метод. Підприємство може обрати і використовувати різні методи амортизації для різних груп об'єктів основних засобів.

4. Встановлення терміну корисного використання основних засобів. Експлуатацією об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство планує використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. При встановленні яких важливо враховувати наведені у Податковому кодексі наведені мінімальні терміни корисного використання об'єктів груп основних засобів, і термін, який буде встановлений не може бути менший за той, що встановлено кодексом.

5. Порядок й умови переоцінки основних засобів. Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що коли здійснюється переоцінка окремого об'єкта основних засобів, то переоцінці підлягають всі об'єкти цієї групи основних засобів одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення достовірної інформації у фінансовій звітності.

У наказі про облікову політику, щодо об'єктів основних засобів, необхідно відображати усі принципові питання, щодо яких є альтернативні рішення. Слід прагнути обирати саме такі принципи і методи, які б сприяли формуванню реальних фінансових показників щодо результатів діяльності підприємства.

1.3. Теоретичні основи аудиту основних засобів

Аудит – це незалежна перевірка даних бухгалтерського обліку підприємств і організацій уповноваженими на те особами з метою підтвердження її правильності та достовірності.

Аудит основних засобів є невід’ємною частиною загального аудиту суб’єкта господарювання, оскільки основні засоби, як правило, займають питома частку в майні підприємства. Тому аудитор при проведенні аудиторської перевірки затрачає багато часу на отримання інформації про основні засоби. Перед початком проведення аудиту основних засобів необхідно сформулювати завдання такої перевірки.

Метою аудиту основних засобів є підтвердження інформації щодо повноти відображення початкових даних в регістрах обліку, достовірності даних щодо наявності та руху основних засобів, законності та правильності ведення в обліку цих активів, а також встановлення дотримання підприємством вимог чинного законодавства.

Завданнями аудиту основних засобів є:

- перевірка доцільності віднесення активів до основних засобів;
- перевірка правильності формування первісної вартості залежно від способів їхнього надходження;
- своєчасність і правильність документального оформлення та відображення в обліку операцій з основними засобами, їхнє надходження, переміщення та вибуття;
- перевірка правильного розрахунку амортизації основних засобів та її відображення в обліку;
- контроль за правильністю віднесення витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів;
- законність та правильність відображення в обліку операцій з фінансової та операційної оренди як у орендаря, так і у орендодавця;

- підтвердження правильності та законності відображення у бухгалтерському обліку операцій з основними засобами.

Щодо визначення предмету аудиту операцій з основними засобами, то Ф. Ф. Бутинець вважає, що предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами [22].

Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча зазначають, що предмет аудиторського дослідження охоплює всю інформацію, що стосується основних засобів, враховуючи і ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку і фінансової звітності (оперативний облік, оперативна звітність про використання основних засобів, аналіз, пояснення персоналу) [50].

Об'єктом проведення аудиту основних засобів є інформація, яка міститься у різних джерелах з приводу основних засобів.

Джерелами аудиту основних засобів являються:

- Наказ про облікову політику;
- Звіт про фінансовий стан (Баланс);
- Примітки до річної фінансової звітності;
- Первинні документи по обліку основних засобів:
 - акти приймання-передачі ОЗ (акти введення в господарський оборот) із доданою технічною документацією, акти на списання (ОЗ-3) і інші форми;
- документи постачальника – рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, податкові накладні;
- інвентарні картки; описи інвентарних карток; інвентарні списки (за місцем їх знаходження (експлуатації), за матеріально відповідальними особами);
- розрахунок амортизації (відомості нарахування зносу);
- прибуткові ордери, акти на приймання;

- документи, які підтверджують майнові права (договір купівлі-продажу, ліцензійні угоди);
- матеріали інвентаризації.

Слід відмітити, що ефективність будь-якого процесу, в т.ч. числі аудиту залежить від організації аудиторської діяльності. «Організація аудиту» як процесу – це сукупність заходів спрямованих на інформаційне та матеріально-технічне забезпечення аудиту з метою висловлення професійної незалежної думки стосовно предмету аудиту при дотриманні правил і принципів, встановлених законом і нормативами актами.

На думку О. Петрик поняття «організація аудиту» слід визначати як систему методів, способів і засобів, норм і правил, що забезпечують ефективне здійснення аудиту та подальший його розвиток як галузі наукових знань та сфери практичної діяльності [62].

Взагалі організація – складова частина управління, що полягає в координації дій окремих елементів системи, досягнення взаємної відповідності функціонування її складових.

Отже, забезпечення раціональної організації аудиту є складним процесом, який визначається сукупністю дієвих заходів – впорядкованістю аудиторських (контрольних) дій щодо здійснення цієї діяльності. Такі заходи мають передбачити необхідні контрольні процедури, зокрема:

- детальний аналіз інформації та її узагальнення;
- оцінка достовірності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- вибір і застосування раціональних методів та методики проведення аудиту;
- дотримання норм і правил здійснення аудиторської вибірки та методики оцінки аудиторського ризику;
- підготовка та формування аудиторських висновків.

Тому з одного боку, організація аудиту – це сукупність аудиторських процедур, спрямованих на дослідження адекватності, ефективності системи

бухгалтерського обліку та зовнішньої і внутрішньої політики підприємства з метою прийняття виважених управлінських рішень, а з іншого, – сукупність комплексу заходів спрямованих на організоване ефективне застосування необхідних контрольних процедур з метою раціоналізації процесу господарської діяльності, оптимізації її результатів та забезпечення стратегічного планування як одного з основних завдань управління.

Усі складові природи аудиту, її види та труднощі процесу вимагають формування структури процесу аудиту. На нашу думку, така організація аудиту включає наступні складові, які схематично наведені на рис. 1.2.

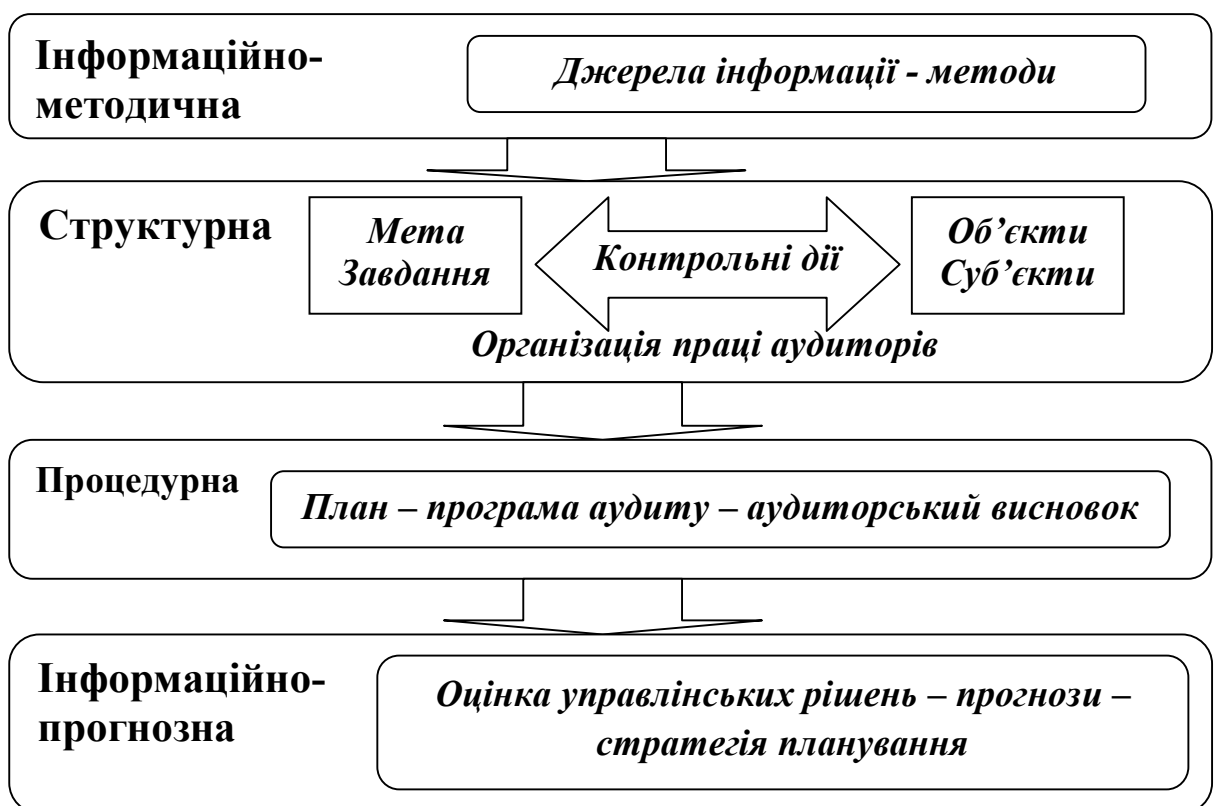


Рис. 1.2. Структура організації аудиторського процесу

Враховуючи запропоновану структуру організації аудиту, нами окреслено порядок організації аудиту в частині основних засобів (табл.1.4).

Аудитор при перевірці основних засобів може використовувати такі методи, як опитування, порівняння, фізична та документальна перевірка, перерахування, вибіркоче дослідження.

Так як при опитуванні керівництва підприємства-клієнта в аудитора може виникнути необхідність в отриманні інформації про прогнозовані угоди, плани реалізації основних засобів, наявність претензій, застав та судових позовів, він може вдаватися до інших методів та процедур. Для одержання необхідної інформації аудитор повідомляє листом керівництво підприємства-клієнта про список питань та перелік необхідних документів за звітний період для проведення перевірки.

Таблиця 1.4.

Складові організації аудиту основних засобів

Складові організації аудиту	В частині основних засобів
Інформаційно методична –	Надання правових та інструктивних матеріалів щодо основних засобів (юридичні документи, наказ про облікову політику, матеріали інвентаризації та ін.). Інформація про оцінку, надходження та рух основних засобів (інструктивні документи та аналітична інформація системи бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, а також внутрішнього аудиту). <i>Методи:</i> опитування, порівняння, фактична перевірка, документальна перевірка, перерахунок, комплексний аналіз, вибіркоче дослідження та ін. Здійснення початкового планування.
Структурна	Із метою перевірки достовірності фінансової звітності в частині основних засобів, законності й повноти відображення операцій із основними засобами у системі бухгалтерського обліку визначається мета, завдання, об'єкт та предмет аудиту відповідно укладеного договору аудиту (формування умов договору аудиту, забезпечення інформаційними даними бухгалтерського обліку, звітності та внутрішнього аудиту, організації праці аудитора).
Процедурна	Визначення чи/або забезпечення організації порядку проведення аудиту основних засобів відповідно розробленої програми (методики) аудиту основних засобів. Доведення результатів проведення аудиту через аудиторський висновок.

Продовження таблиці 1.4.

Інформаційно-прогнозна	Забезпечення інформацією про оцінку основних засобів, ефективність їх використання та доцільності їх подальшого використання з врахування подальшого розвитку діяльності господарюючого суб'єкта. Використання інформації внутрішнього аудиту.
------------------------	--

Під час опитування чи документальної перевірки аудиторів необхідно вивчити питання облікової політики щодо об'єктів основних засобів, методи нарахування амортизації, які використовуються на підприємстві; чи відбувалися зміни методів нарахування амортизації і чи наявні необхідні пояснення в примітках до річної фінансової звітності. Доцільним також буде вивчення інформації про основні засоби, які отримані чи здані в оренду, вивчити умови лізингових договорів; проконтролювати правильність визначення орендної плати та її віднесення на відповідні доходи чи витрати.

Аудит основних засобів є доволі трудомістким процесом, який потребує обробки величезної кількості інформації, тому, при прийнятому рівні аудиторського ризику, аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів.

Аудитор проводить перевірку обліку основних засобів на підставі плану та програми аудиту, які складає, виходячи з завдань та цілей аудиту.

На підсумковому етапі аудиту формується аудиторський висновок, який являється офіційним документом, завіреним печаткою та підписом аудитора, складається у встановленому порядку за підсумками аудиторської перевірки та включає в себе висновок про достовірність та відповідність обліку та звітності чинному законодавству та встановленим нормам чинного законодавства.

Висновки до розділу 1

Опрацювання наукових праць та нормативно-правових актів, які характеризують досліджувану категорію основні засоби, дозволило нам здійснити наступні висновки:

1. Здійснено дослідження економічної категорії «основні засоби», зокрема проаналізовано праці науковці, які наводять наступні критерії визнання: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо. Виділені ключові критерії визнання основних засобів покладено в основу свого бачення визначення поняття «основні засоби», під якими слід розуміти матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, на дану послугу або товар.

2. Досліджено порядок оцінки основних засобів за первісною та справедливою вартістю. Зокрема при застосуванні оцінки за первісною вартістю не враховано вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну, аналіз використання справедливої вартості в сучасному обліку дозволяє встановити такі її особливості сфера застосування справедливої вартості обмежена(більшість фактів господарського життя оцінюють за історичною вартістю), спосіб оцінки справедливої вартості залежить від виду основного засобу і можливості виміру його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива,

справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

3. Перевірку достовірності, своєчасності та повноти облікової інформації, а також її відповідності вимогам чинного законодавства забезпечує служба незалежного контролю – аудит. Аудиторська перевірка основних засобів дає можливість об'єктивно оцінити їх стан, наявність та ефективність використання. А також встановлює правильність документального оформлення операцій стосовно надходження, переміщення, використання, ліквідації та списання основних засобів.

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1 Документування операцій із об'єктами основних засобів

Отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, має вагоме значення для здійснення управлінської діяльності на підприємстві. Саме у системі первинного обліку формується інформація, що забезпечує керівництво необхідними даними.

Доволі велика кількість вчених трактує зміст терміну «первинний облік». Зокрема, В.Я. Фаріон наводить таке визначення: первинний облік – єдиний, який повторюється у часі, організований процес збору, вимірювання, реєстрації, накопичення та зберігання інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – також її передачі та первинна обробка [92].

На думку І. М. Бабина, первинний облік є єдиною періодичною організованою системою збору, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації та відображення її у відповідних формах документів [7]. Вважаємо, що первинний облік, окрім вищенаведених функцій, має виконувати ще й функції накопичення та групування інформації, а також аналітичні і контрольні функції, які полягають у виявленні та аналізі відхилень у момент їхнього виникнення.

Дещо іншої точки зору притримується А. М. Прохоров, який трактує первинний облік як первинну реєстрацію фактів, подій, процесів, заповнення формулярів спостереження та інших документів у статистичному, бухгалтерському та оперативному обліку [42].

На думку О. В. Приставки, первинний облік має бути виділений в окрему систему від самого бухгалтерського обліку, оскільки він формує інформацію не тільки для нього, а й для інших підсистем – планування, прогнозування, аналізу комерційної діяльності підприємства [75].

Ми підтримуємо твердження З-М. В. Задорожного, який під первинним обліком вважає один із етапів формування звітної облікової інформації, на якому відбувається первинне нагромадження облікових даних з використанням методів бухгалтерського обліку [42].

Як слушно зауважує А. Загородний, первинний облік - це початкова стадія облікового процесу, на якій здійснюється спостереження за господарськими явищами, їхнє вимірювання, та реєстрація в первинних документах. З огляду на це вона має бути організована відповідними чином [41].

Організація первинного обліку надходження об'єктів основних засобів полягає у своєчасному та повному оформленні первинних документів у системі бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення відображення основних засобів у первинному обліку необхідно використовувати типові документи, затверджені Міністерством статистики України від 29.12.95 р. № 352.

Нині окремі автори, зокрема Л. Т. Богущька критикує чинний порядок документального оформлення операцій із руху основних засобів, зазначаючи такі недоліки, як трудомісткість відображення, опрацювання інформації, дублювання даних у різних формах документів, що призводить до зниження оперативності документообороту [14].

На підприємстві ТОВ «Бучачагрохлібпром» для первинного обліку основних засобів використовують форми первинних документів, що схематично відображені на рис. 2.1.

При введенні в експлуатацію та зарахуванні до складу основних засобів окремих об'єктів заповнюють «Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № ОЗ-1).

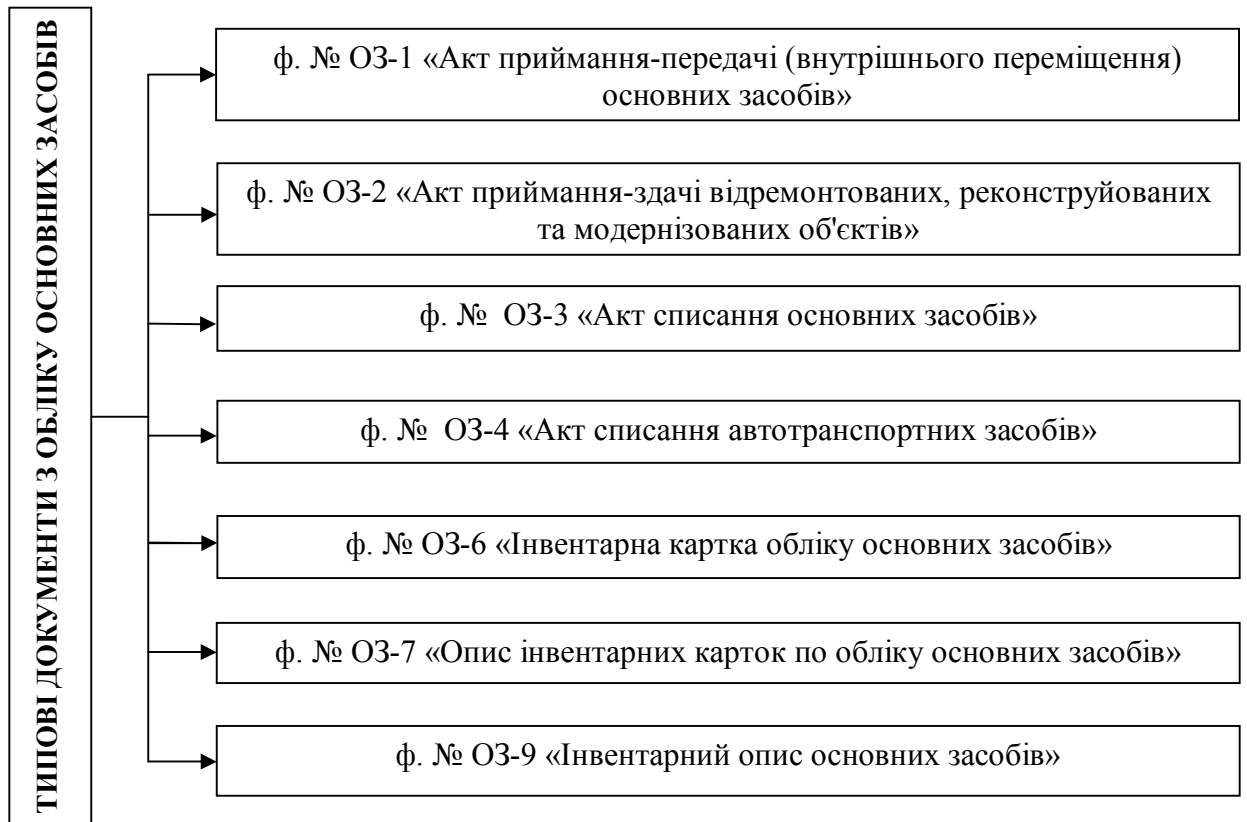


Рис. 2.1. Типові форми первинних документів

На підприємстві наказом (розпорядженням) керівника формується комісія, яка здійснює приймання основних засобів, заповнюючи акт за формою ОЗ-1, який складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт основних засобів. Загальним актом оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, який дозволяється складати тільки при надходженні господарського інвентаря, обладнання, інструментів тощо, якщо дані об'єкти є однотипними, прийняті в одному місяці та мають однакову вартість. Правильно оформлений, підписаний керівником та головним бухгалтером акт разом із технічною документацією передають у бухгалтерію.

При внутрішньому переміщенні основних засобів акт складається у двох примірниках працівником відділу, що передає об'єкт. Перший примірник із підписами одержувача та матеріально-відповідальної особи, що передає об'єкт передається у бухгалтерію, а другий - залишається у матеріально-відповідальної.

У разі безоплатної передачі основних засобів акт складають у двох примірниках (по примірнику для підприємства, яке передає і підприємства, яке приймає основний засіб).

При реалізації основних засобів акт складається у трьох примірниках: перші два залишаються у підприємства-продавця (перший примірник йде додатком до звіту, другий – до повідомлення про передачу та для акцепту), третій примірник передається покупцю.

Нині деякі графи у згаданому акті втратили сенс. Зокрема не застосовують норм амортизаційних відрахувань на повне відновлення (графа 12) і на капітальний ремонт (графа 13). Водночас при надходженні об'єкта члени комісії мають встановити очікуваний термін його корисної експлуатації, ліквідаційну вартість, спосіб амортизації. Усі ці відомості варто було б вказувати в акті. Тому доцільно внести зміни у типову форму даного документа, вивівши з неї зайві графи і доповнивши її новими, зокрема очікуваний термін корисної експлуатації, спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів.

Для обліку всіх видів основних засобів, що введені в експлуатацію, у бухгалтерії застосовують «Інвентарну картку обліку основних засобів» (форма ОЗ-6). На кожний об'єкт основних засобів відкривається індивідуальна картка в одному примірнику, в якій містяться дані про назву об'єкта і інвентарний номер, місце експлуатації та дата введення в експлуатацію, коротка технічна характеристика, рік випуску чи будівництва, дата вибуття із експлуатації та норма амортизації, відомості про переоцінку, модернізацію, реконструкцію об'єкта та інше. У разі групового обліку картка заповнюється шляхом позиційних записів за окремими об'єктами основних засобів.

Основою для заповнення інвентарних карток є дані з актів за формою ОЗ-1, формою ОЗ-2, формою ОЗ-3, формою ОЗ-4, а також технічна та інша документація.

У розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» наводять основні кількісні та якісні показники об'єкта, а також пристосування та приналежності, які відносяться до нього, обмежуючись лише двома-трьома найважливішими якісними характеристиками для даного об'єкта, оминаючи дублювання даних, що є на підприємстві.

У разі групового обліку основних засобів коротку індивідуальну характеристику дають у цілому по всій групі об'єктів основних засобів, які враховуються в інвентарній картці.

У випадку значної зміни якісних та кількісних показників у характеристиці об'єкта основних засобів у результаті модернізації, добудови чи реконструкції чи при неможливості відобразити у інвентарній картці усі параметри, що характеризують об'єкт у цілому, її замінюють новою. Стару інвентарну карту зберігають як довідковий документ.

На нашу думку, інвентарна картка не відображає повністю інформацію про об'єкт основних засобів, тому вважаємо за доцільне доповнити її такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, розмір залишкової вартості на момент вибуття. Такі показники як термін корисного використання, ліквідаційна вартість та методи амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому таку інформацію доцільно відображати насамперед у інвентарній картці.

Для підтримання основних засобів у технічно-справному стані їх передають на ремонт, такі операції також відображають в первинному обліку. На час ремонту об'єкти вилучають із процесу виробництва, а після його завершення знову відображають у складі основних засобів.

При цьому складають «Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» (форма ОЗ-2). Акт, у одному примірнику, підписується працівником відділу (цеху), який відповідальний за приймання основних засобів та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, модернізацію чи реконструкцію, та передається до

бухгалтерії, де акт підписується головним бухгалтером і затверджується директором підприємства. На основі акту вносяться до технічного паспорта відповідного основного засобу зміни до характеристик об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, модернізацією та реконструкцією. Якщо ж ремонт здійснювався сторонньою організацією, акт складають у двох примірниках. Один із них передають в бухгалтерію, інший – виконавцеві робіт.

Після закінчення ремонтних заходів основних засобів виписують акт зачі, а при прийнятті – акт приймання. На підставі цих документів (форма ОЗ-2) бухгалтерія записує в інвентарних картках інформацію про здійснення капітального ремонту, реконструкції чи модернізації, а в технічному паспорті зазначає зміни у технічній характеристиці властивостей об'єкта, що з'явилися після виконання ремонту.

Для контролю за станом і рухом основних засобів кожному об'єкту у момент введення в експлуатацію надають інвентарний номер. На підприємстві ТОВ «Бучачагрохлібпром» як інвентарний використовують порядковий номер надходження об'єкта. Цей спосіб нумерації не передбачає жодного інформаційного навантаження.

Вважаємо, що доцільно було б встановлювати інвентарні номери так, щоб вони відображали певну інформацію, яка б характеризувала об'єкт. Зважаючи на велику кількість облікових об'єктів основних засобів, оптимальною величиною інвентарного номера, на нашу думку, може бути десять знаків.

В інвентарному номері необхідно відобразити шифр рахунка та субрахунка бухгалтерського обліку, а також окремий шифр, що присвоюється для групи та підгрупи об'єктів основних засобів, а далі, відповідно, відображати порядковий номер надходження предметів для кожної підгрупи. Надаючи інвентарному номеру такого інформаційного навантаження, можливо визначити необхідні дані про об'єкт, а також належність об'єкта до тої чи іншої групи та підгрупи.

Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів застосовують «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма ОЗ-7), які

ведуться за видами ОЗ, і містять номер картки, найменування та інвентарний номер об'єкта. Для кожної класифікаційної групи основних засобів в описі відводять окремий розділ, в якому для неї виділено серію інвентарних номерів. Кожен розділ підлягає шифруванню.

Зареєстровані в описі інвентарні картки розміщують у картотеці згідно із класифікаційними групами, до яких відносяться дані об'єкти. Роздільниками, виготовленими з картону чи фанери виокремлюють одну групу основних засобів від іншої. А на роздільниках і інвентарних картках вказують шифри та назву групи основних засобів. Інвентарні картки групують в картотеках за місцями експлуатації й збереження, а посередині - згідно із класифікацією основних засобів. Така структура картотеки дає змогу швидко виявити, які об'єкти знаходяться в конкретному підрозділі, який використовується у поточній діяльності підприємства, а ще вона є зручною для проведення інвентаризації. Легко виявити, які товарно-матеріальні цінності рахуються та закріплені за відповідними матеріально-відповідальними особами.

Для обліку наявності основних засобів (за матеріально відповідальними особами), застосовують інвентарні списки основних засобів (форма № ОЗ-9). Інвентарні списки ведуть як доповнення до інвентарних карток. Списки заповнюються в двох примірниках, на основі актів типової форми ОЗ-1. Загальна кількість і вартість основних засобів, які враховуються у списках, має бути тотожними даним, що містяться у інвентарних картках.

Вибуття основних засобів шляхом ліквідації внаслідок фізичного чи морального зносу оформляють «Актом на списання основних засобів» (форма № ОЗ-3) чи «Актом на списання автотранспортних засобів» (форма № ОЗ-4). Комісія, призначена наказом керівника, складає акти у двох примірниках. Один примірник передається до бухгалтерії, другий – залишається у матеріально-відповідальній особи та є підставою для оприбуткування матеріалів та запчастин, які залишилися внаслідок списання (ліквідації) об'єкта основних засобів.

Варто зазначити, що типова форма ОЗ-3 теж потребує оновлення. Зокрема, такі графи як код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та на капітальний ремонт, поправковий коефіцієнт не використовуються згідно чинного законодавства, тому доцільно було б їх усунути.

Отже, документальне оформлення операцій з основними засобами здійснюють із використанням форм первинних документів з обліку основних засобів, затверджених наказом Мінстату України від 29. 12. 95 р. №352, що, на нашу думку, потребують перегляду та вдосконалення. Діючі типові форми первинних документів, що застосовують для відображення їх руху не виправдовують себе, багато граф нині не актуальні. Так, наприклад, у чинній тепер формі «Акта приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ №-1), як правильно зазначає З.В. Задорожний, помилково ототожнюють первісну вартість основних засобів із балансовою, а також передбачають норми амортизації на капітальний ремонт. Аналогічні недоопрацювання є і в акті на списання основних засобів (форма ОЗ-3). Тому, на нашу думку, дану форму, доцільно доповнити такими графами, як група основних засобів, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість.

Для синтетичного обліку основних засобів використовуються наступні реєстри:

- Журна ордер №13 при журнально-ордерній формі обліку;
- Журнал № 4 при журнальній формі обліку;
- Машинограма з обліку основних засобів – при автоматизованій формі обліку.

В даних реєстрах узагальнюється інформація про наявність і рух основних засобів, їх знос та капітальні інвестиції. Записи ведуться на підставі первинних документів та зведених реєстрів.

Якщо розглядати порядок відображення інформація про основні засоби у звітності, то варто відмітити, що такі дані наводяться у формі 1 «Звіт про

фінансовий стан (Баланс)» у розділі I «Необоротні активи» (рядках 1010-12) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у II розділі. У рядку 1011 відображається первісна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. У рядку 1012 сума їх зносу. У рядку 1010 відображається залишкова вартість основних засобів, яка визначається, як різниця між рядками 1011 та 1012.

У рядку 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів.

У Примітках до фінансової звітності наводиться інформація щодо кожної групи основних засобів.

Отже, як бачимо основні засоби мають відображення у двох формах річних звітів. Але у формі 1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» вони відображаються в загальному вигляді, тобто відображається лише знос, первісна та залишкова вартість. У формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» розкривається більш детально інформація за кожною класифікаційною групою необоротних активів.

2.2 Облік руху основних засобів

Фінансовий облік основних засобів на досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучачагрохлібпром» ведуть на основі П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями, внесеними до них згідно з наказами Міністерства фінансів України від 13.11.2000 р. № 304 та від 25.11.2000 р. № 989, а також із використанням уточненого Плану рахунків фінансового обліку й Інструкції про його застосування.

Згідно із зазначеними нормативними актами облік основних засобів ведуть на рахунку 10 «Основні засоби», який за своєю природою активний. При надходженні об'єктів збільшується сума за дебетом рахунку, а при вибутті – зменшується за кредитом. Відповідно до Інструкції № 291, за дебетом цього рахунку відображаються [46]:

- надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на підприємство (за первісною вартістю);
- сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;
- сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

Основними шляхами надходження основних засобів на підприємство є:

- надходження від постачальників за оплату;
- будівництво підрядним чи господарським способом;
- надходження як внески учасників до статутного капіталу;
- безоплатне одержання від інших організацій;
- надходження внаслідок обміну (бартеру) на подібні чи неподібні активи;
- оприбуткування лишків, виявлених внаслідок інвентаризації.

Однак при надходженні ці активи не відразу зараховують до основних засобів, їх обліковують на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а на рахунок 10 вони потрапляють лише після введення в експлуатацію.

За діючою в Україні методикою облік витрат, що формують первісну вартість придбаних або створених об'єктів основних засобів, здійснюється на активному рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

У П(С)БО 7 дано визначення капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи і зазначено, що цей стандарт поширюється на облік таких інвестицій. Під капітальними інвестиціями у необоротні матеріальні активи розуміють капітальні інвестиції у будівництво, встановлення, реконструкцію,

модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, що здійснюються підприємство [70].

При надходженні основні засоби обліковуються за дебетом субрахунку 152, де відображаються витрати підприємства на придбання або виготовлення цих активів власними силами. Однак не завжди виникають супровідні витрати, пов'язані з придбанням цих активів. Наприклад, у разі безкоштовного надходження активів, підприємство не зазнає таких витрат, тому виникає колізія щодо відображення в обліку такого надходження.

І. Павлюк та І. Губіна вважають, що при безкоштовному надходженні вартість основних засобів слід відразу відображати за дебетом рахунку 10 «Основні засоби», а витрати, пов'язані з доставкою та монтажем, накопичувати на рахунку 15, і в момент введення в експлуатацію об'єктів віднести їх на рахунок 10 [60].

На думку І. Лобзи, вартість отриманого об'єкта та суму витрат потрібно відразу обліковувати на рахунку 10 [52].

Зауважимо, що основні засоби можуть надходити на підприємство і вводитися в експлуатацію у різні звітні періоди, тому віднесення вартості безкоштовно отриманого об'єкта відразу на рахунок 10 призведе до необхідності нараховування амортизації на цей актив до моменту введення в експлуатацію. Окремі науковці вважають за необхідне усі активи зосереджувати на рахунку 15 до введення їх в дію, що дасть змогу системно відображати інвестовані засоби загалом, а також спростить складання звітності.

Об'єкти необоротних активів можуть надходити також і від засновників. Зокрема, при формуванні статутного капіталу підприємства його учасники можуть вносити свою частку не лише грошовими коштами, а й майном (у. т. ч. основними засобами). Первісною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу визначають погоджену із засновниками (учасниками) підприємства їх справедливую вартість.

Надходження об'єктів основних засобів на підприємство шляхом безоплатного отримання здійснюють за умови, що первинна вартість

безоплатно отриманих об'єктів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. Безоплатне отримання основних засобів відображають як збільшення додаткового капіталу підприємства за кредитом рахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Коли актив забезпечує економічні вигоди, то протягом періоду їх отримання сума нарахованого зносу визначається доходом, і на цю суму зменшують розмір додаткового капіталу.

Одним із джерел надходження необоротних матеріальних активів на підприємство є бартерний обмін об'єктами між учасниками такої угоди. Основний засіб може бути придбаний у результаті обміну на подібний чи неподібний актив. Собівартість такого основного засобу оцінюють за справедливою вартістю отриманого активу, що дорівнює ринковій вартості переданого активу з поправкою на будь-яку суму грошей.

При придбанні об'єкта основних засобів в результаті бартерного обміну його оцінка залежить від того, чи був обмін подібними або неподібними об'єктами. Подібними є об'єкти, що мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. Об'єкти, що не відповідають одночасно цим двом критеріям, є неподібними.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта, отриманою в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість. Різницю між залишковою та справедливою вартістю такого об'єкта списують на витрати звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта, збільшеній або зменшеній на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Будівництво об'єктів основних засобів може відбуватися господарським чи підрядним способом. Облік витрат на капітальні інвестиції при господарському методі підприємство-забудовник відображає за дебетом субрахунку 151 у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків витрат (685, 66, 65, 20, 22, 13).

Якщо будівництво об'єктів основних засобів здійснюється підрядним способом із оплатою їх кошторисної вартості таких робіт, то підприємство-замовник обліковує витрати як капітальні інвестиції і веде розрахунки з підрядниками за актами виконаних робіт. З урахуванням цього забудовник вартість будівельно-вантажних робіт відображає в обліку. За дебетом субрахунку 151 за відповідними статтями наростаючим підсумком із початку будівництва до моменту їх введення в експлуатацію та Кт 631.

Справедлива вартість переданого об'єкта в експлуатацію відображає вартість будівництва, що складає фактичну собівартість (інвентарну вартість) закінчених об'єктів. Введення кожного об'єкта в експлуатацію оформляють Актом прийняття-передачі основних засобів, на основі якого списують суму капітальних інвестицій.

В результаті того, що основні засоби тривалий час безперервно приймають участь у виробництві, та довгий час не оновлюються, на підприємстві виникає ситуація, що такі активи можуть не відповідати сучасним технічним і технологічним вимогам, незручні в користуванні, неекономічні. У таких випадках виникає необхідність їх ремонту чи покращення. Постає питання: яким чином модернізувати, здійснити реконструкцію чи докорінно перебудувати? Всі ці витрати повинні бути відображені в обліку, при цьому необхідно з'ясувати, яким чином вони змінюють суму первісної вартості основних засобів, чи витрат звітного періоду.

В законодавчо-нормативній базі облік основних засобів регламентує П(С)БО 7 «Основні засоби», Податковий кодекс України та Методичні рекомендації № 561. Проте слід зауважити, що жодний з перелічених актів не дає визначення ремонтів основних засобів. В даних нормативних документах зустрічається визначення «підтримання в робочому стані», «модернізація», «поліпшення». Тлумачення поняття «ремонт» знаходимо в положенні «Про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту» № 102 від 30.03.1998р. Відповідно до норм положення: ремонт – це комплекс операцій щодо відновлення справності або

роботоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин [72].

Л. Т. Богуцька дає визначення ремонтів, як комплексу робіт, спрямованих на підтримання об'єктів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо) [13]. Крім того, вона зазначає, що необхідно розрізняти поняття «ремонт» та «поліпшення».

Поняття «поліпшення» вперше трактується у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Однак, поліпшення основних засобів ідентифікували, як поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт. У Податковому Кодексі не визначається даний термін у зв'язку з тим, що 2015 року податок на прибуток обчислюється за новими правилами - за даними бухгалтерського обліку з врахуванням податкових різниць. Варто зазначити, що з січня 2015 року у ПКУ внесено зміни, зокрема вилучено норму 10% ліміту, згідно з яким підприємствам надавалося право відносити до витрат періоду вартість ремонтів та поліпшень у розмірі, що не перевищує 10% балансової вартості усіх основних засобів станом на початок року.

Отже, розрахунок об'єкту оподаткування податком на прибуток в частині, що стосується ремонтів та поліпшень основних засобів, як в бухгалтерському, так і в податковому обліку на сьогодні аналогічні, з тим винятком, що у податковому обліку не підлягають амортизації основні засоби невиробничого характеру, тоді як в бухгалтерському обліку амортизуються усі основні засоби без винятку. Таким чином, поліпшення основних засобів, не задіяних у виробництві, буде відображатися в обліку як податкова різниця.

Ремонти основних засобів класифікуються за видами ремонтів та способами їх проведення:

а) за видами поділяються на: поточні; середні; капітальні, детальна характеристика яких наведена у таблиці 2.1;

б) за засобом здійснення ремонти поділяються на: ремонти, що виконуються господарським способом; ремонти, що виконуються підрядним способом; ремонти, що виконуються змішаним способом.

Таблиця 2.1.

Види ремонтів основних засобів

Вид ремонту	Характеристика
Поточний ремонт	Виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає у виконанні дрібних робіт з виправлення і часткової заміни окремих деталей устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів. Поточний ремонт основних засобів виконується за необхідності (за результатами діагностування технічного стану об'єкта або за наявності несправностей). Поточні ремонти основних засобів здійснюються з незначними проміжками часу, до одного року, і дають можливість постійно підтримувати їх в робочому стані.
Середній ремонт	Здійснюється для виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів з періодичністю понад один рік і пов'язані із значними витратами на їх проведення.
Капітальний ремонт	Це ремонт, що виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу і полягає у виконанні робіт, пов'язаних із заміною або ремонтом найважливіших і відповідальних його частин або основних конструкцій. Для обладнання капітальним ремонтом вважається ремонт, при якому проводиться повне розбирання агрегату, заміна або відновлення зношених деталей, вузлів, ремонт базових і інших деталей і вузлів, збирання, регулювання і випробування агрегату. Вказані види робіт повинні проводитись з урахуванням можливостей покращання технічних параметрів обладнання та його модернізації.

Названі класифікаційні ознаки впливають на організацію обліку витрат на здійснення ремонтів основних засобів. В Методичних рекомендаціях № 561 визначено, що витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до витрат періоду, в якому такі витрати понесені [54]. А відповідно витрати на ремонт, що здійснюються з

метою збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, збільшують первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням цих активів. Крім того, витрати на капітальний ремонт теж можуть включатися до витрат періоду, якщо ці витрати понесені з метою одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від експлуатації об'єкта основних засобів.

Отже, незалежно, який вид ремонтів здійснений, їх необхідно класифікувати на ті, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод та ті, що підтримують первинно визнані економічні вигоди. Тобто, капітальний ремонт основних засобів та поточний можуть бути одночасно витратами звітного періоду, або збільшувати первісну вартість об'єкта основних засобів. Цей момент, на наш погляд, потребує методичного доопрацювання на законодавчому рівні, адже при проведенні податкових перевірок з податку на прибуток, такі витрати трактуються двояко.

Класифікація ремонтів, у залежності від впливу їх на економічні вигоди, не повинен виконати бухгалтер, компетенція якого визначати тільки вартість робіт, їх кількість та аналітичні дані на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення господарської операції. В Методичних рекомендаціях № 561, зокрема, п. 29 визначено, що керівнику підприємства з врахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості понесених витрат надається право рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт: чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізацію, реконструкцію, добудову) об'єкта основних засобів, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигод; чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. На практиці ці питання повинні вирішувати технічні працівники, зокрема інженери-механіки, інженери-кошторисники або головні інженери підприємств. Вони у первинних документах визначають тип ремонтів,

а бухгалтер відображає понесені витрати на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Узагальнимо розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 7 та Методичних рекомендацій № 561 (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів

Вид ремонтів	Економічні вигоди	Вид витрат	Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для їх відображення
Поточний Ремонт	Приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта	Витрати, що пов'язані з поліпшенням акумулюються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а по закінченню всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкта
Середній Ремонт	Приводять до одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів	Включаються до складу витрат звітного періоду, в залежності від використання об'єкта основних засобів	Ремонт виробничого обладнання – дебет рахунку 23 «Виробництво»; ремонт основних засобів загальнопромислового призначення – дебет рахунку 91; адміністративного призначення – дебет 92 та основних засобів збуту - дебет 93
Капітальний ремонт			

Кожне підприємство повинно самостійно здійснювати класифікацію ремонтів основних засобів та розробити чітку систему їх ідентифікації. Це пов'язано з тим, що неможливо визначити загальні характеристики ремонтних робіт для всіх промислових підприємств чи окремої галузі.

Методика відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів ґрунтується на нормах П(С)БО 7. Так, об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття шляхом:

- продажу;
- ліквідації через невідповідність визнання активом;
- безоплатної передачі іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі.

Розглянемо більш детально порядок відображення в облік продажу основних засобів. Законодавством передбачено, що коли об'єкт основних засобів вибуває у результаті продажу, його вилучають зі складу активів підприємства.

Облік довгострокових активів, що утримуються для продажу, регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», де визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належать до вибуття в результаті операцій продажу, а також про припинену діяльність і шляхи розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

Аналогом цього стандарту на міжнародній арені є МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (IFRS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»). У цьому стандарті вказано, як обліковувати і за якими статтями звіту відображати ці активи, якщо виник намір їх продати протягом певного терміну, тобто доти, поки продовжується визнання довготермінових активів, аж до їхнього списання в результаті продажу на сторону.

Варто зазначити, що МСФЗ 5 було розглянуто і прийнято в рамках проекту зменшення відмінностей між МСФЗ і загальноприйнятими стандартами бухгалтерського обліку США, де практика ведення обліку не передбачає застосування інструктивного плану рахунків.

У зв'язку з цим при ознайомленні зі змістом П(С)БО 27 не виникає заперечень стосовно відокремленого обліку довгострокових активів, які утримуються з метою продажу. Проте, коли сфера застосування стандарту 27 накладається на сферу дії Інструкції про застосування плану рахунків, викликає непорозуміння.

У П(С)БО 27 визначено, що довгострокові активи, балансову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу (а не шляхом подальшої експлуатації), варто виділити в окрему групу. У чинному Плані рахунків для обліку цих активів передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», а також субрахунок 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття».

На нашу думку, зарахування необоротних активів, утримуваних для продажу, до запасів є недоречним. Зауважимо, що в Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 вказано, що на синтетичному рахунку 28 «Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою реалізації. Проте основні засоби придбані для подальшого використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про продаж активу його вже використовували на підприємстві, а отже, він не є новопридбаним. Вважаємо, що обліковувати основні засоби на рахунках другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно.

Основні засоби, які підприємство планує продати протягом дванадцяти календарних місяців, або в яких закінчується 12-місячний термін корисного використання, за економічною суттю мають довготерміновий характер. Вони залишаються засобами, а не предметами праці незалежно від того, коли буде списано на витрати їхню вартість: чи в результаті продажу до наступної дати балансу, чи шляхом використання впродовж кількох років. Вважаємо, що зазначені активи потрібно обліковувати серед активів першого класу Плану рахунків бухгалтерського обліку «Необоротні активи». Зокрема, основні

засоби, утримувані для продажу можна обліковувати на рахунку 10, а саме на субрахунку 109 «Інші основні засоби».

Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. На нашу думку, рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Щодо відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, у звітності, то у Звіті про фінансовий стан (Баланс) виділено окремий розділ для відображення цих об'єктів:

- III розділ активу Звіту про фінансовий стан (Балансу) «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття» – оцінка проводиться за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації таких зазначених об'єктів;

- IV розділ пасиву Звіту про фінансовий стан (Балансу) «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу» – облік таких активів ведеться відповідно до П(С)БО 27 зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу. Однак в пасиві балансу показується лише кредиторська заборгованість за цими операціями. Щодо дебіторської заборгованості, яка виникає при відвантаженні зазначених активів при їх післяплати, то вона не виділяється навіть окремим рядком. Її показують у складі іншої поточної дебіторської заборгованості (рядок 1155).

У Звіті про фінансові результати доходи і витрати, які виникають у результаті реалізації необоротних активів, відображаються в складі інших операційних доходів (рядок 2120) та інших операційних витрат (рядок 2180).

У Звіті про рух грошових коштів надходження від реалізації необоротних активів та витрати на їх придбання відображаються у складі інвестиційної діяльності, зокрема у рядках:

3205 «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

3260 «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплата грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.

Отже, у двох формах фінансової звітності (Звіті про фінансові результати та Звіті про рух грошових коштів) одна й та сама господарська операція відноситься до різних видів діяльності.

В контексті вищесказаного спірними постають зміни, які внесені до субрахунків 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», на яких, окрім собівартості та одержаних доходів від продажу запасів, ведуть облік собівартості та одержаних доходів від продажу необоротних активів і груп вибуття.

У звіті про фінансові результати реалізацію основних засобів відносять до операційної діяльності, що є недоцільним, адже продаж основних засобів відбувається не щоденно, і за своїм визначенням швидше належить до інвестиційної діяльності. Крім того, об'єднання різних за економічною суттю активів викривляє інформацію у примітках до фінансової звітності. З метою розв'язання цієї проблеми пропонуємо використовувати субрахунки 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» відповідно.

Таким чином, бухгалтерський облік необоротних активів, утримуваних для продажу, потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Тому, запропоновані удосконалення бухгалтерського обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, дозволять гармонізувати вітчизняний бухгалтерський облік і зменшити невідповідності та проблемні питання у вітчизняній системі бухгалтерського обліку.

Розглянемо особливості обліку інших способів вибуття основних засобів.

При безоплатній передачі основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт основних засобів вилучається з активів. З огляду на той факт, що безоплатна передача основних засобів є їх вибуттям, підприємство ілюструє витрати, пов'язані з такою операцією, на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Сума нарахованого зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відбивається за Дт 131 «Знос основних засобів» у кореспонденції з Кт 10 «Основні засоби».

При безоплатній передачі активів не відбувається визнання доходу, тому що не реалізуються наступні умови: не має ні збільшення активу, ні зменшення зобов'язання, яке б зумовлювало зростання власного капіталу. Враховуючи таку норму, підприємство, що передає майно, не відображає такі операції на рахунках, що призначені для обліку доходів. Беручи до уваги той факт, що операції з безоплатної передачі основних засобів іншим особам, є по природі операціями з відчуження основних засобів, то такі операції до норм Податкового кодексу відображаються у податковому обліку, зокрема сума перевищення доходів від відчуження основних засобів над первісною вартістю придбання та витрат на ремонт, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від відчуження включається до витрат платника податку.

Коли підприємство вносить свої основні засоби до статутного капіталу іншої юридичної особи, воно передає право власності на об'єкти основних засобів, а отримує корпоративні права даного суб'єкта господарювання, тобто

таким чином здійснює прямі фінансові інвестиції. У Податковому кодексі даного роду операції прирівнюються до продажу, то передача основних засобів здійснюється у такому ж порядку як і визнання доходу від реалізації. Крім того, одержання корпоративних прав відображається як придбання довгострокових фінансових інвестицій. Вартість внеску до статутного капіталу суб'єкта господарювання визначається за домовленістю між учасниками підприємства та інвестором. При цьому визначається справедлива вартість внесених основних засобів.

Якщо основні засоби морально та фізично зношені й немає сенсу їх далі утримувати на балансі, підприємство може прийняти рішення про їх списання. У цьому випадку постійно діюча комісія оглядає об'єкт і приймає рішення про його ліквідацію. Вартість списаних внаслідок фізичного або морального зносу основних засобів і витрати на ліквідацію акумулюються на рахунку 976 «Списання необоротних активів», ПДВ нараховують на залишкову вартість списаного об'єкта виробничого призначення, якщо він не повністю амортизований.

Актуальним питанням, пов'язаним з ліквідацією об'єктів основних засобів є відображення в обліку матеріалів, запасних частин та інших активів, отриманих унаслідок ліквідації основних засобів. Ці запаси необхідно оприбутковувати у бухгалтерському обліку, але відображення в податковому обліку вони не одержують. Однак ні в П(С)БО 16, ні в П(С)БО 9 не вказано порядок визначення у бухгалтерському обліку вартості отриманих таких чином запасів. Зауважимо, що в податковому обліку вартість цих запасів зараховують до доходів, проте витрат немає. Для вирішення цих неузгодженостей необхідно з'ясувати, чи можна операцію з ліквідації об'єктів основних засобів вважати придбанням запасів.

З.-М. В. Задорожний доцільно зазначає, що у відповідності із П(С)БО 7, де наведено трактування поняття «ліквідаційна вартість», зазначено, що її сума впливає на зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів, що підлягає амортизації. Витрати на ліквідацію основних засобів віднімаються з

ліквідаційної вартості, тобто з вартості оприбуткованих активів, одержуваних у процесі ліквідації цього об'єкта. При зменшенні ліквідаційної вартості на суму витрат на ліквідацію об'єкта збільшується вартість основних засобів, що амортизуються. Це означає, що у бухгалтерському обліку витрати на ліквідацію об'єкта основних засобів пов'язують не із запасами, а з цим об'єктом [42].

Як бачимо методика відображення руху об'єктів основних засобів у системі бухгалтерського обліку містить значну кількість недоліків, які потребують подальшого доопрацювання на законодавчому рівні.

2.3 Облік амортизації основних засобів

Основні засоби підприємства у процесі експлуатації мають властивість зношуватися, втрачати свої первісні властивості. З метою накопичення фінансових ресурсів для подальшої заміни утримуваних об'єктів на нові підприємства поступово протягом строку їх корисної експлуатації нараховують їх знос.

Знос – це втрата основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього і вартості. Це економічна категорія для кількісного визначення зменшення вартості засобів праці протягом терміну їх служби.

Зменшення споживчої вартості засобів праці, що лежить в основі процесу зносу, проходить під дією двох суттєвих проявів суспільного процесу відтворення: матеріального зносу, зумовленого старінням основних засобів та морального зносу, викликаного дією технічного процесу. Вони визначають тривалість терміну служби засобів і тим самим середній розмір перенесення вартості, рівень зносу за одиницю часу. Оскільки матеріальний і моральний знос мають різну природу і по різному виявляються у часі, то їх окреме дослідження має важливе значення для обчислення зносу.

Матеріальний (фізичний) знос – це частина вартості, яку віддає продукту засіб праці внаслідок його використання в тому розмірі, в якому він втрачає

споживчу вартість. Матеріальний знос є результатом використання активів, а також дії природних факторів (сонця, вітру).

Моральний знос – це знос, викликаний темпами технічного прогресу і зумовлює здешевлення діючих основних засобів підприємства, а також призводить до зниження виробничої потужності, продуктивності праці, втрати якісних характеристик продукту і росту усіх видів витрат.

Часто термін «знос» ототожнюють із поняттям «зношування». Проте ці поняття не ідентичні. Зносу підлягають всі створені основні засоби, як діючі, так і недіючі, незалежно від їх участі в процесі виробництва. Знос існує об'єктивно. Зношування – це причина зносу, процес перенесення вартості використаних у виробництві засобів праці на готовий продукт відповідно до втрати ними своєї споживчої вартості. Зношування – це основа амортизації.

У багатьох наукових джерелах амортизацію трактують як процес поступового зменшення цінності майна, хоча визначення суті цього процесу суттєво відрізняється. Зокрема А. Цигічко і М. Попович називають її «...процесом поступової втрати вартості необоротних активів, які вживаються впродовж певного періоду» [82]. Ми вважаємо, що це трактування не повністю розкриває сутність амортизації, оскільки трактує увагу тільки на знеціненні, а не на його причинах чи певних характеристиках об'єкта знецінення.

В інших наукових публікаціях амортизацію трактують як поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. Це трактування амортизації вважаємо ширшим, оскільки воно передбачає, крім поступового зношування майна (чим фактично вичерпана перша група визначень), перенесення вартості основних засобів на вироблену з їх допомогою продукцію.

В Україні у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 7 «амортизація» характеризує систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їхнього корисного використання [70].

Амортизацію на підприємствах нараховують на основі П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак цей стандарт не дає змоги повною мірою розкрити механізм точного встановлення терміну корисного використання і методу визначення ліквідаційної вартості, оскільки вибір способу амортизації часто зводиться до найбільш простого у використанні.

Термін корисного використання об'єкта можна визначити на основі технічної документації, що додається до об'єктів. Проте, незважаючи на доступність і надійність, цей метод не дає змоги враховувати індивідуальних особливостей експлуатації активу. Встановити термін корисного використання активу можна загалом за групами, визначеними податковим законодавством, зокрема Податковим кодексом України. Проте це групування також унеможливає врахування специфіки окремого об'єкта основних засобів та умов його використання.

Варто зауважити, що Податковий кодекс надає можливість підприємствам самостійно на власний розсуд встановлювати строки корисного використання об'єктів основних засобів, з однією умовою. Якщо термін корисного використання, встановлений підприємством, буде меншим за мінімально допустимий, то для розрахунку амортизації в податковому обліку необхідно керуватися строками корисної експлуатації, які передбачені ПКУ.

Досліджуване нами підприємство ТОВ «Бучачагрохлібпром» для визначення терміну корисного використання основних засобів застосовує власний досвід. Якщо, наприклад, підприємство використовувало в своїй діяльності певний об'єкт основних засобів, то воно вже має інформацію про термін його корисної експлуатації, на підставі якої встановлюватиме новий термін застосування придбаного подібного об'єкта.

Починаючи із січня 2015 року, в Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська амортизація» та «податкова амортизація». Так, у ст. 138.1-2 ПКУ вказано, що фінансовий результат до оприбуткування податком на прибуток збільшується на суму амортизації розрахованої

відповідно до норм національних та міжнародних стандартів, та зменшується на суму амортизаційних відрахувань, розрахованих, керуючись нормами ПКУ.

Суть податкової амортизації полягає в тому, що сума амортизації, яка сформувалась у бухгалтерському обліку, коригуватиметься на податкові різниці. До податкових різниць при нарахуванні амортизації можна віднести:

- амортизацію основних засобів невиробничого призначення;
- проведення дооцінки та переоцінки об'єктів основних засобів;
- обмеження при проведенні ремонтів основних засобів.

Нерідко після використання протягом установленого терміну об'єкти основних засобів продають або розбирають на частини для виробничих потреб. Сума, яку передбачено отримати в результаті цієї реалізації або ліквідації, становить ліквідаційну вартість об'єкта. Як у разі з термінами корисного використання, так і встановити точний розмір суми ліквідаційної вартості при нарахуванні амортизації також доволі складно, тому згодом допускається її перегляд та коригування.

У МСБО 16 «Основні засоби» вказано, що ліквідаційна вартість активу часто на практиці не має важливого значення, тому вона несуттєва при визначенні суми, що амортизується [56]. Це означає, що підприємство на власний розсуд може визначати необхідність встановлення ліквідаційної вартості, а також її розмір.

Згідно з П(С)БО 7, ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після завершення терміну їхнього використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [70]. Проте в цьому стандарті не зазначено методики визначення такої вартості, тому для її встановлення застосовуємо положення МСБО. Згідно з міжнародними стандартами, якщо наявна ймовірність, що ліквідаційна вартість буде суттєвою, то її оцінюють на дату придбання активу або його будь-якого наступного переоцінювання на основі вартості реалізації, яка існує на цей момент для аналогічних активів, що вичерпали термін корисного використання

і перебувають в умовах, подібних до умов майбутнього використання цього активу. В усіх випадках ліквідаційна вартість зменшується на суму очікуваних витрат, пов'язаних з вибуттям у кінці терміну корисного використання активу. Отже, ліквідаційна вартість оприбуткованого об'єкта дорівнює доходу, одержаному від продажу подібного необоротного активу, тому встановити цей дохід нескладно, оскільки ціну визначає ринок.

Іншим способом визначення ліквідаційної вартості може бути метод експертного оцінювання. Однак у сучасних умовах господарювання спрогнозувати ліквідаційну вартість об'єкта амортизації доволі складно. Так, наприклад, ціна на матеріальні цінності, які залишаються після ліквідації об'єкта, може відрізнятись від їх ціни на момент оприбуткування активу .

У МСБО 16 зазначено, що на практиці ліквідаційна вартість буває незначною і може ігноруватися при розрахунку амортизованої суми (прирівнюватися до нуля). В цих випадках найпростіший визначити ліквідаційну вартість – прирівняти її до нуля, оскільки нестабільність економіки України на сьогодні не дає змоги з достатньою точністю спрогнозувати вартість матеріальних цінностей, які залишились після ліквідації об'єкта, через певні проміжки часу.

Економічним важелем амортизації та її регулювання є методи нарахування амортизаційних відрахувань, які передбачають розподіл вартості основних засобів за роками їхньої служби у системному порядку. Правильний вибір методу амортизації має важливе значення, оскільки він суттєво впливає на прибуток, що відображається у фінансовій звітності та відповідно на рішення, які приймають користувачі фінансової звітності.

Податковий кодекс України, при нарахуванні амортизації, пропонує використовувати усі методи, передбачені П(С)БО 7, окрім виробничого: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного.

Аналізуючи всі методи, які сьогодні застосовуються на українських підприємствах при розрахунках амортизації, слід підкреслити, що за різними

методами використовується й різна база нарахування амортизаційних відрахувань: лінійний і кумулятивний методи – вартість основного засобу, що амортизується; метод зменшення залишкової вартості та подвійного зменшення залишкової вартості – залишкова вартість основного засобу на початок кожного звітного року (у перший рік – первісна вартість); виробничий метод – обсяг продуктивної віддачі (виробітку) конкретним об'єктом основного засобу [51].

Ефективність амортизаційної політики суб'єктів господарювання залежить від того, наскільки точно визначено терміни експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору методу нарахування амортизації. Важливо взяти до уваги існуючий взаємозв'язок обраних методів амортизації та доходів від реалізації продукції, насамперед у промисловості. У разі збільшення амортизаційних відрахувань збільшується собівартість продукції, а за умови незмінності ціни – обсяг, який забезпечує беззбитковість виробництва, зростає. При сталому обсягу виробництва та зростанні суми амортизаційних відрахувань, з метою забезпечення дохідності підприємства необхідно підвищувати ціну продукції.

Методи амортизації відрізняються, насамперед за темпами списання вартості об'єкта основних засобів. Прискорені методи нарахування амортизаційних відрахувань дають змогу у першій половині строку використання основних засобів відшкодувати більшу частину витрат на їх придбання.

Амортизаційні відрахування за кумулятивним методом (методом суми чисел) і виробничим методом (рекурентних норм) перевищують відрахування за прямолінійним методом протягом більшої кількості років, ніж за методами зменшення залишкової вартості.

Обсяг річних амортизаційних відрахувань за методами прискореної амортизації на початку використання об'єкта основних засобів більший, ніж за прямолінійним методом.

Амортизаційні відрахування часто ототожнюють із грошовими надходженнями одночасно із прибутком, що залишається після оподаткування,

утворюючи грошові потоки підприємства. Відповідно до теорії дисконтування, грошові надходження ближчих інтервалів коштують дорожче, ніж віддалені у часі грошові потоки. У такому разі підприємству економічно доцільніше отримувати в перші роки більші обсяги чистих грошових надходжень. Внаслідок цього база оподаткування відтермінується, якщо застосовувати прискорені методи нарахування амортизації. Тобто застосування прискорених методів амортизації дає додаткову економічну вигоду підприємству, максимізуючи поточну вартість його грошових надходжень.

Висновки до розділу 2

Дослідження методики обліку необоротних матеріальних активів дало змогу зробити наступні висновки:

1. Запропоновано внести зміни до первинних документів ф. ОЗ-1, ф. ОЗ-3, ф. ОЗ-6, що дозволить підвищити їх інформаційність і аналітичність. Оскільки діючі типові форми первинної документації не виправдовують себе, багато граф нині не заповнюються, так як відсутнє економічне обґрунтування їхнього змісту. Зокрема, пропонуємо ввести зміни у типову форму ОЗ-1, вивівши з неї зайві графи 12 і 13, і доповнивши її новими – очікуваний термін корисної експлуатації та спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів. Інвентарну картку (ф. ОЗ-6) пропонуємо доповнити показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, розмір залишкової вартості на момент вибуття. Такі показники як термін корисного використання, ліквідаційна вартість та методи амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому таку інформацію доцільно відображати насамперед у інвентарній картці. Типова форма ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» теж потребує оновлення. Зокрема, код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11), норми

амортизаційних відрахувань на повне відновлення (гр. 12) та на капітальний ремонт (гр. 13) не використовуються згідно чинного законодавства, тому доцільно було б їх усунути, а доповнити такими показниками, як група основних засобів, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість.

2. Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. На нашу думку, рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

3. Розглянуто, що види ремонтів та їх відображення в обліку напряму залежить від економічних вигод що отримує підприємство від їх використання. Неможливо достовірно визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду. Велика кількість нормативних актів та методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до нечіткого формування обліку ремонтів. Цей момент, на наш погляд, потребує методичного доопрацювання на законодавчому рівні, адже при проведенні податкових перевірок з податку на прибуток, такі витрати можуть трактуються двояко.

4. Досліджено економічні категорії «амортизація», «первісна вартість», «справедлива вартість», «ліквідаційна вартість». Зокрема, амортизація – це поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. У Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська амортизація» та «податкова амортизація», досліджено порядок проведення

коригування амортизації, розрахованої у бухгалтерському обліку на податкові різниці.

5. Надання інформації про активи і групи вибуття, утримувані для продажу є корисним для користувачів фінансових звітів. У Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 вказано, що на синтетичному рахунку 28 «Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою їх реалізації. Оскільки основні засоби придбані для подальшого використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про продаж активу його вже використовували на підприємстві, вважаємо, що обліковувати основні засоби на рахунку 286 другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно. Пропонуємо облік таких активів вести у першому класі Плану рахунків «Необоротні активи», а саме на рахунку 10, субрахунку 109 «Інші основні засоби».

6. У звіті про фінансові результати реалізацію основних засобів відносять до операційної діяльності. Вважаємо, що реалізація необоротних активів за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1. Для усунення зазначених недоліків запропоновано використовувати субрахунки 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу. А також пропонуємо додати у Примітки до річної фінансової звітності рядки у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

Розділ 3 МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1 Організація і методика аудиту основних засобів

Із основними засобами як об'єктом обліку пов'язані багато питань у сучасній економіці: недостатня конкурентоспроможність продукції у зв'язку з надмірним фізичним і моральним зносом устаткування; не повна загрузка виробничих потужностей; необгрунтоване дроблення майнових комплексів; низькі фондовіддача і інвестиційна активність; недостатньо реальна оцінка активів. Посилюється вплив обліку основних засобів як на фінансовий стан суб'єктів господарювання, так і на якість представленої ним звітності. Можна стверджувати, що основні засоби в умовах сьогодення стають для багатьох організацій вельми істотним об'єктом аудиту.

Метою аудиту операцій із основними засобами є дослідження:

- достовірності первинних даних щодо руху основних засобів;
- своєчасності і повноти відображення первинних даних у зведених облікових регістрах;
- правильності ведення обліку основних засобів та його відповідності прийнятій обліковій політиці;
- достовірність відображення стану основних засобів у звітності суб'єкта господарювання;
- відповідність методики обліку та оподаткування операцій із основними засобами чинному законодавству.

Виходячи із мети аудиту операцій із основними засобами, формуються об'єкти аудиту (рис. 3.1):

Предметом аудиту операцій із основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів.

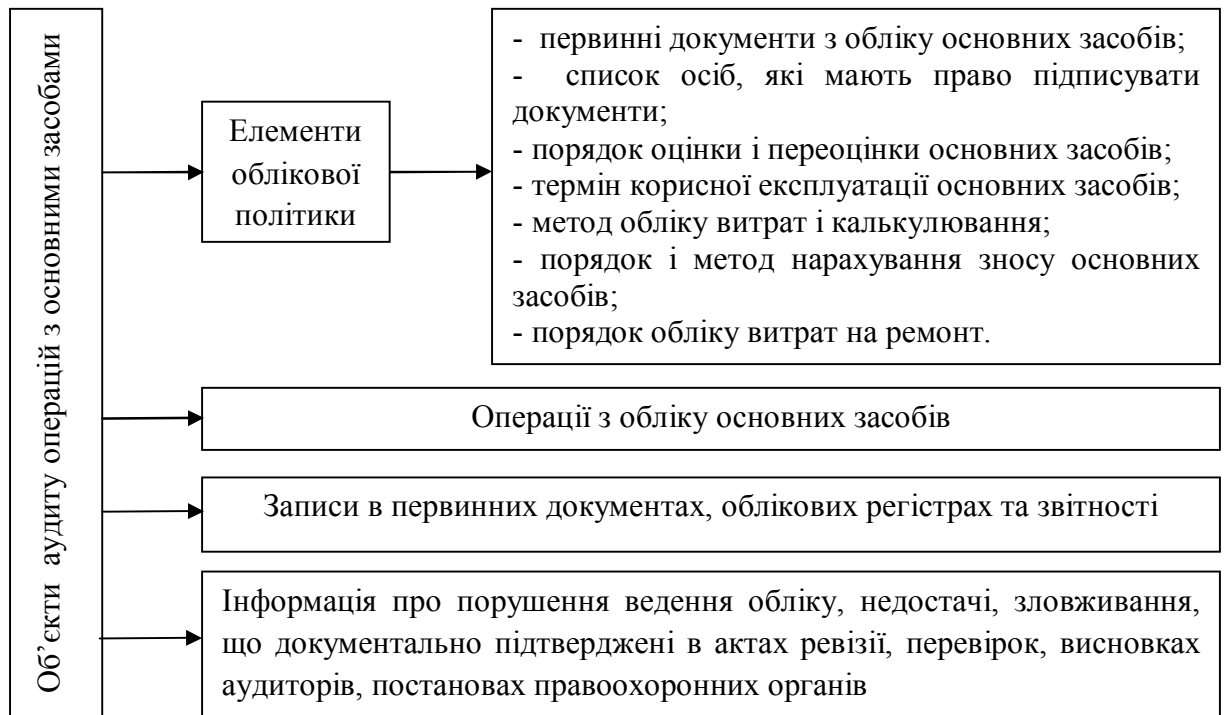


Рис. 3.1. Об'єкти аудиту операцій із основними засобами

Аудит основних засобів доцільно проводити за такими етапами:

I. Підготовчий етап, де аудитор здійснює оцінку системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві, визначає методи перевірки та кількість необхідних аудиторських процедур і складає програму проведення аудиту;

II. На другому етапі здійснюється аудит наявності основних засобів, який проводиться шляхом проведення інвентаризації. При цьому аудитор може спостерігати за процесом проведення інвентаризації або ж безпосередньо приймати в ньому участь.

III. На третьому етапі роблять аудит господарських операцій з основними засобами. Аудитор перевіряє правильність формування первісної вартості при надходженні об'єктів основних засобів, вивчає порядок відображення в обліку переоцінки, перевіряє правильність обліку та віднесення витрат на ремонт, а також правомірність та порядок обліку вибуття основних засобів.

IV. Завершальний етап, аудит закінчується аналізом ефективності використання основних засобів. Аудитор розраховує показники фондівдачі,

фондомісткості, коефіцієнти оновлення, вибуття, зносу та аналізує причини їхньої зміни.

V. Підсумковий етап, на якому аудитор узагальнює результати перевірки шляхом формування аудиторського висновку, в якому вказує виявленні недоліки, їхні причини та пропонує шляхи їх вирішення.

На початковому етапі аудиторської перевірки необхідно оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві, визначити методи перевірки та розробити програму аудиторських процедур по суті.

При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити наявність і дію розпорядчих документів, що закріплюють способи ведення обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів; здійснити експертизу порядку документального оформлення фактів господарської діяльності; вивчити затверджені графіки і схеми документообігу; провести експертизу застосовуваної форми обліку; встановити, чи дотримується встановлений порядок підготовки та подання внутрішньої бухгалтерської звітності; узагальнити інформацію про склад, масштаби і характер операцій в періоді, що перевіряється. Для оцінки надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор здійснює тестування.

Дослідження показали, що на досліджуваному підприємстві не розробляють програму внутрішнього контролю основних засобів та відповідних господарських операцій, оскільки в них таких операцій небагато і витрати на спеціальний контроль не виправдуються.

Проведення аудиту основних засобів розпочинається із оцінки збереження і перевірки наявності основних засобів на підприємстві.

Виконуючи цю процедуру, аудитор повинен відповісти на наступні питання:

- чи призначені матеріально відповідальні особи за збереження об'єктів;
- чи укладені договори про матеріальну відповідальність із особами, які відповідають за збереження об'єктів;
- чи встановлені в приміщеннях пожежно-охоронні сигналізації;

- чи є наказ про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії;
- чи закріплений в обліковій політиці план проведення інвентаризацій основних засобів;
- чи проводяться інвентаризації основних засобів при зміні матеріально відповідальної особи.

При вивченні перерахованих питань аудитор повинен сформувати думку про організацію збереження основних засобів. Основну увагу аудитор приділяє якості проведення та оформлення результатів інвентаризацій, для чого перевіряє дотримання термінів підведення їх підсумків, оцінює якість підготовки інвентаризаційних описів. Аудитор повинен вивчити рішення, прийняті за результатами інвентаризації, і перевірити правильність відображення цих результатів в обліку.

Оцінюючи достовірність даних про наявність основних засобів на дату перевірки, аудитор може використовувати, наприклад, звірку описів карток інвентарного обліку з наявними в картотеці інвентарними картками.

В ході аудиторської перевірки аудитор може спостерігати за процесом проведення інвентаризації, або ж самому приймати в ній участь. Інвентаризацією встановлюється наявність та технічний стан об'єктів основних засобів, інвентарних карток, технічних паспортів утримуваних основних засобів та тих, що прийняті чи здані в оренду, на зберігання або у тимчасове використання. Як правило, ця інвентаризація проводиться вибіркоким способом, і тільки при виявленні суттєвих відхилень застосовується суцільний спосіб. Результати проведеної інвентаризації звіряються з даними інвентарних списків та карток обліку основних засобів. Це дозволяє виявити нестачі або надлишки (невраховані) основних засобів.

При виявленні розбіжностей між фактичними основними засобами в наявності і обліковими даними аудитор аналізує причини відхилень. Результатом реалізації цієї процедури є порівняльна відомість, яка є доказом присутності порушень, а її дані служать інформаційною базою для здійснення наступних процедур. Аналіз наявності та стану активів рекомендується

проводити на підставі даних, уточнених у процесі інвентаризації. За результатами інвентаризації аудитор групує основні засоби на власні, орендовані і ті, що знаходяться на відповідальному зберіганні.

При інвентаризації будівель, споруд та іншої нерухомості аудитор перевіряє наявність документів, що підтверджують право власності, зареєстроване в установленому порядку у відповідному органі юстиції.

Орендовані основні засоби має інвентаризувати орендодавець із складанням окремого опису, в якому дано посилання на документи, що підтверджують прийняття цих об'єктів на відповідальне зберігання або в оренду, дані про терміни оренди. Орендовані основні засоби відображають в інвентарних описах окремо щодо кожного орендодавця. Один примірник опису до складання річного звіту надсилають орендодавцеві.

Основні засоби, що перебувають у лізингу, ремонті тощо, вносять до інвентаризаційного опису на підставі актів, накладних, квитанцій та інших документів, які засвідчують передачу майна переробними, ремонтними, обслуговуючими та іншими підприємствами.

При інвентаризації проводиться огляд об'єктів за місцями зберігання і експлуатації. Якщо в її ході виявлені невраховані об'єкти, то аудитор повинен визначити причини, за якими основні засоби не відображені в обліку. Предмети, що не придатні до експлуатації, відображаються в окремому інвентаризаційному описі.

Як показує досвід, типовими помилками, що виявляються при оцінці збереження і перевірці наявності основних засобів, є:

- не відображення на позабалансових рахунках вартості орендованого майна;
- оприбуткування основних засобів без наявності свідоцтва про реєстрацію права власності на цей актив;
- недотримання моменту переходу права власності від продавця до покупця, що призводить до недостовірного відображення основних засобів на балансових та позабалансових рахунках;

- відсутність документів, що характеризують технічний стан основних засобів;
- необґрунтоване списання недостачі основних засобів на витрати організації.

При аудиті основних засобів необхідно:

- використовувати в якості нормативної бази міжнародні стандарти аудиту;
- враховувати призначення конкретних об'єктів основних засобів у складі майнового комплексу організації, а також їх роль в забезпеченні безперервності і ефективності виробничої та управлінської діяльності. При цьому слід аналізувати показники, розраховані не тільки по основних засобах в цілому, але і по їхніх групах і ключових об'єктах (наприклад, коефіцієнти зносу, фондівдачі і т.д.);
- встановлювати кількісний вплив операцій з основними засобами (насамперед великих) на фінансовий стан і фінансові результати організації;
- враховувати певну обмеженість, умовність інформації, що міститься в бухгалтерській звітності. За даними балансу, наприклад, важко судити про реальну ринкову вартість основних засобів, а за інформацією про величину нарахованої за рік амортизації можна отримати лише приблизні оцінки ступеня їх зношеності і тільки в тому випадку, якщо застосовується метод рівномірного нарахування амортизації.

Одночасно із оцінкою системи внутрішнього контролю аудиторів слід проаналізувати порядок відображення основних засобів у фінансовій звітності (форма 1 і форма 5) за досить тривалий термін для того, щоб виявити стійкі тенденції і можливі нетипові ситуації, що склалися за період, що перевіряється. Результати горизонтального і вертикального аналізу основних засобів слід інтерпретувати по-різному, в залежності від конкретної господарської ситуації, стадії життєвого циклу підприємства, особливостей його фінансової та облікової політики.

Практика показує, що для суб'єкта господарювання в стадії росту, який активно здійснює політику переоснащення, характерна тенденція підвищення

частки основних засобів в активах організацій. І, навпаки, зниження цієї частки виправдано для організації в стадії реформування, що здійснює реструктуризацію майнового комплексу, звільнення від надлишкових активів. Слід зазначити, що однозначних орієнтирів для оцінки оптимальної питомої ваги основних засобів в загальній вартості майна вітчизняна і зарубіжна аналітична практика не пропонує.

Підвищена частка основних засобів в структурі балансу може бути результатом значних інвестицій в основний капітал за рахунок придбання сучасного високовартісного обладнання і транспортних засобів. Порівняння показників динаміки балансової і первісної вартості основних засобів дозволяє зробити попередні висновки про зміну ступеня зношеності основних засобів та амортизаційної політики організації. Значні відмінності в цих показниках можуть бути пояснені введенням в експлуатацію великих нерухомих об'єктів основних засобів з незначною величиною зносу, що зумовлює проведення поглибленого розгляду аудитором операцій по надходженню активів за цей період.

Таким чином, в процесі аудиту основних засобів необхідно поєднувати елементи аналізу фінансової інформації та управлінського обліку. Після оцінки загальної ситуації з основними засобами при необхідності (різких і значних зрушеннях, нехарактерних тенденціях в динаміці основних засобів, недостатньому розкритті відповідних розділів облікової політики та пояснювальної записки і т.д.) слід провести пооб'єктний аналіз, виявити сутність і причини подій, що викликають сумнів аудитора, і їх вплив на достовірність звітності.

В процесі проведення інвентаризації аудитором необхідно оцінити забезпеченість організацій основними засобами. Належить з'ясувати, чи достатньо у організації таких активів, технічний стан яких забезпечує виконання бізнес-плану по випуску продукції і продажу.

Результативність інвентаризації підвищується при використанні аналітичних процедур пооб'єктної оцінки стану активів. Для цього перевіряють

відповідність фактичного стану об'єктів технічним характеристикам, зазначеним у технічних паспортах, формулярах та іншій документації, а також здатність виконувати задані функції з урахуванням фактичного терміну служби. Наприклад, в акті обстеження будівлі слід вказати стан його окремих елементів і конструктивних частин: вікон, дверей, покрівлі, встановленого в ньому обладнання і т.д. Особлива увага приділяється оцінці працездатності активної частини основних засобів (машин, устаткування і транспортних засобів), рівню їх технічного обслуговування і реального завантаження в виробничому процесі, де використовується внутрішня інформація (документи, що підтверджують виконаний ремонт, відпрацьований час та ін.).

На підставі технічної документації та даних інвентарних карток аудитор слід кількісно оцінити стан окремих об'єктів основних засобів (або їх груп), використовуючи традиційні коефіцієнти зносу за часом використання активу і з врахуванням суми нарахованої амортизації. В результаті аналізу аудитор може обґрунтовано характеризувати наявність і якість основних засобів організації.

Ці висновки слід враховувати при виконанні наступної процедури - перевірки дотримання віднесення вимог щодо майна до об'єктів основних засобів.

При даній перевірці для цілей бухгалтерського обліку необхідно керуватися критеріями, встановленими Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Зокрема, аудитор повинен перевірити одноразове виконання умов використання об'єктів основних засобів:

- порядок використання у виробництві чи для забезпечення управлінських потреб організації;
- використання протягом тривалого часу, тобто строку корисного використання, тривалістю понад 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців;
- чи передбачається подальший перепродаж цих активів;

- зазначені основні засоби можуть приносити організації економічні вигоди (дохід) у майбутньому.

Під час дослідження необхідно звернути увагу на вартість об'єктів, що підлягають обліку у складі об'єктів основних засобів та порівняти її з вартістю, передбаченою в Наказі про облікову політику. Аудиторів необхідно уточнити, чи не обліковують на рахунках обліку основних засобів предмети, облік яких повинен здійснюватися у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів. Аудитор повинен вивчити у Наказі про облікову політику підприємства інформацію щодо термінів корисного використання необоротних активів. При цьому вони мають відповідати термінам, що містяться у Податковому кодексі України.

Документальне оформлення та обліку основних засобів перевіряють порівнюючи дані аналітичного обліку з інформацією, що міститься у первинних документах.

При цьому, серйозна увага має бути приділена експертизі договорів, якими оформлено придбання права власності на об'єкти капітальних вкладень. Договори, які найчастіше використовуються - це договір купівлі-продажу (в тому числі договір поставки), договір підяду.

При вивченні договору купівлі-продажу доцільно здійснити наступні процедури:

1. перевірка договорів за формою (дотримання простої письмової форми);
2. перевірка документів, що підтверджують державну реєстрацію угоди;
3. перевірка повноти і правильності заповнення реквізитів та наявності відповідних печаток і підписів;
4. аналіз умов договору в частині розмежування окремих видів договорів купівлі-продажу та суміжних договорів;
5. аналіз умов договору про момент переходу права власності.

Від результатів виконання перерахованих процедур залежить порядок формування первісної вартості та відображення операцій у бухгалтерському обліку.

В процесі проведення експертизи договору підряду аудитор повинен проаналізувати ціноутворення, порядок оплати та виконання роботи з використанням матеріалів замовника.

Найменування первинних документів залежить від джерела надходження і напрямків вибуття основних засобів. Практика показує, що основними джерелами надходження основних засобів є придбання за плату; спорудження та виготовлення; внесення як частки статутного капіталу; безоплатне надходження; придбання за договором бартеру. До основних операцій вибуття відносяться ліквідація, продаж, передача за договорами дарування, бартеру і в якості внеску до статутного капіталу.

Слід звернути увагу на безоплатне надходження основних засобів. Зокрема при прийнятті таких об'єктів до обліку основних засобів повинна документально підтверджуватися їх справедлива вартість. При введенні в експлуатацію об'єктів, що надійшли як внесок до статутного капіталу, необхідні документи, в яких обумовлюється узгоджена між засновниками (учасниками) оцінка об'єктів.

При цьому, при перевірці надходження основних засобів у порядку їхньої безоплатної передачі встановлюють наявність відповідних актів прийому-передачі зазначених активів, їх технічний стан та своєчасність оприбуткування і закріплення за матеріально відповідальними особами.

При аудиті формування інвентарної вартості об'єктів основних засобів створених власними силами, аудитор перевіряє наявність наступних документів:

- проектної документації (з листом узгодження, якщо такий необхідний) щодо об'єкту;
- кошторисної документації на створення активу;
- первинної документації, що підтверджує використання матеріальних і трудових ресурсів, для створення об'єкта;
- аналітичної документації за проміжними етапами робіт;
- аналітичної документації щодо розподілення непрямих витрат.

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування основних засобів, що надійшли, встановлюють правильність оформлення Акта приймання-передачі основних засобів, а також правильність відображення таких операцій на рахунках фінансового обліку.

Аудитор має з'ясувати причини відхилень за всіма фактами незаконного надходження основних засобів, переміщення за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного відображення їх у регістрах обліку та оприбуткування.

Важливо перевірити, наскільки правильно оформлено документацію щодо осіб, відповідальних за збереження основних засобів, чи є книги (списки) необоротних активів у структурних підрозділах, місцях їх експлуатації тощо.

Досліджують наявність на об'єкти основних засобів технічних паспортів і чи правильно ведуть інвентарний пооб'єктний облік у книгах або картках цих активів. Якщо була безоплатна передача основних засобів, треба пересвідчитися в обґрунтованості та економічній доцільності такої передачі.

В процесі проведення перевірки аудитор також вивчає порядок відображення в обліку результатів переоцінки, оскільки він різний для об'єктів, які переоцінюються вперше і повторно та суттєво впливає на відображення цих операцій в обліку.

В рамках перевірки правильності встановлення вартості об'єктів основних засобів, аудитор перевіряє порядок і правильність проведення переоцінки активів. Основними документами, що їх перевіряє аудитор в даному випадку, є:

- наказ керівника підприємства (або вищої організації) про проведення переоцінки основних засобів (усіх або окремих груп);
- документи, які підтверджують ринкову вартість об'єктів, що переоцінюються, за станом на дату переоцінки;
- аналітичні документи, які підтверджують перерахунок вартості об'єктів основних засобів.

Проведення переоцінки перевіряють для всіх видів діючих основних засобів, а також тих, що перебувають на консервації, в резерві, запасі чи незавершеному будівництві, основних засобів, що підготовлені в установленому порядку актами на списання.

Аудиторіві необхідно виявити чи правомірно переоцінено об'єкти, чи справді залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої, чи правильно визначено при цьому суму зносу.

При перевірці основних засобів окремим пунктом з'ясовують правильність і точність розрахунку амортизаційних відрахувань, а також чи за цільовим призначенням їх використовують, які методи амортизації застосовуються на підприємстві, чи вони ефективні. Потрібно також ознайомитися з відомостями розрахунків сум амортизації, записами у Головній книзі.

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності обліку та віднесення витрат на ремонт основних засобів. При перевірці необхідно встановити наявність первинної документації, а саме: наявність планів і кошторисів ремонту, актів прийому-передачі виконаних робіт, договорів підряду, актів технічного огляду будинків та споруд, правильність і своєчасність складання зазначених документів; правильність формування витрат за статтями витрат; чи не були завищені норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи.

На основі перевірки первинних документів встановлюється доцільність та законність операцій по ремонту основних засобів.

Аудитор досліджує чи ремонтні роботи здійснювались підрядним способом, тоді необхідно перевірити договори підряду та додані до них умови, в яких вказано об'єкти, що підлягають ремонту, терміни його проведення тощо. Також перевіряють вартісні характеристики ремонту по всіх об'єктах та відповідність затрат встановленим нормам.

Якщо ж ремонт виконувався господарським способом, то слід перевірити правильність формування затрат на виконані роботи.

Також аудиторю необхідно встановити, чи включенні до первісної вартості об'єкта основних засобів витрати, які призводять до збільшення економічних вигод у майбутньому. І чи не капіталізовані витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані.

Також звертається увага на документальне оформлення, зокрема правильність складеного кошторису на проведення ремонтних робіт та відображення в інвентарній картці інформації про проведений ремонт.

Необхідно встановити, чи ведуть аналітичний облік основних засобів, тобто перевірити наявність і правильність оформлення інвентарних карток. Дані, вказані в інвентарних картках, мають відповідати інформації, що міститься у первинних документах. Окрім того, аудиторів слід перевірити документацію, на підставі якої проводять ремонти (дефектні відомості, плани ремонтних робіт, кошториси).

Потім аудитор повинен перевірити відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку основних засобів на певну дату, шляхом підрахунку вартості основних засобів усередині кваліфікаційних груп і встановлення правильності обліку залишків, виведених у картках руху основних засобів за окремими групами.

Важливою також є перевірка правильності ведення обліку орендованих основних засобів. На цьому етапі необхідно встановити: наявність угод на оренду; вид оренди, на умові якої здано чи отримано об'єкт (операційна чи фінансова); правильність та обґрунтованість ставок орендної плати; порядок ремонту і повернення основних засобів орендодавцю; відображення витрат на утримання орендованого майна; достовірність формування фінансових результатів від здачі майна в оренду.

При цьому з'ясовується чи не передані в оренду необхідні підприємству основні засоби, чи не перевищує сума амортизації за переданими в оренду основними засобами орендну плату, чи своєчасно та сповна вносяться орендні платежі.

Досліджується інформація про основні засоби, передані та отримані в оренду, вивчаються умови орендних угод; з'ясовується, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна чи фінансова оренда); вивчається порядок визначення орендної плати щодо основних засобів та віднесення до доходів (у орендодавця), чи витрати (у орендаря).

При здійсненні перевірки правильності обліку лізингових операцій аудитор вивчає обґрунтованість і правильність укладання договору лізингу, де має бути передбачено виконання договірних зобов'язань, склад, вартість та порядок передачі у лізинг майна, розмір лізингових платежів; термін лізингу та інших зобов'язань, уведених до договору лізингу. Крім того, перевіряють правильність визначення вартості майна, що передають у лізинг та лізингового платежу. Аудитор перевіряє дотримання термінів повернення або переходу права власності на об'єкт лізингу. Крім того, особливу увагу слід звертати на наявність актів звірки взаємних розрахунків лізингоодержувача та лізингодавця.

Аудиторській перевірці підлягають також операції зі списання основних засобів. Дані активи вибувають унаслідок старіння, зносу, стихійних лих, нестач, розкрадань, реконструкції і заміни малоефективних об'єктів, а також продажу, безоплатної передачі і т.д.

Аудитор має дослідити правильність оформлення вибуття об'єктів шляхом порівняння даних із первинними документами. Для цього він з'ясовує причини вибуття об'єктів, звіряє з первинними документами факт вибуття, а також перевіряє за накладними оприбуткування матеріалів, придатних до використання, що їх отримали внаслідок списання (ліквідації) об'єктів.

Вибуття об'єкта основних засобів у разі ліквідації аудитор розглядає з точки зору обґрунтованості списання об'єкта, своєчасності, правильності проведення ліквідаційних дій, а також своєчасності та повноти оприбуткування матеріалів.

При списанні необоротних матеріальних активів у випадку морального або фізичного зносу потрібно перевірити, чи оприбутковані на рахунках обліку

деталі, вузли, та інші матеріали об'єкту, що списують, за ціною їх можливого використання.

Окремо виділяють вибуття майна у вигляді втрат від непередбачених обставин: крадіжки, пожежі, стихійного лиха тощо. Завданням аудитора є вивчити достовірність суми втрат підприємства, що виникли у зв'язку з таким вибуттям.

Особливу увагу слід звернути на облік ПДВ при продажі необоротних матеріальних активів та відображення доходів і витрат, що виникли в ході таких операцій. Здійснюючи аудит, слід упевнитися, чи є накази (розпорядження) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів.

Також необхідно перевірити, чи винні особи компенсували шкоду за втрачені або пошкоджені основні засоби, і за якими цінами відбувалося відшкодування.

При проведенні перевірки безоплатно переданих основних засобів визначається правомірність подібних операцій.

На завершальному етапі аудитор аналізує виявлені помилки і порушення. Суттєвість помилок оцінюється кількісно і якісно. Для кількісної оцінки аудитор порівнює виявлені помилки з рівнем суттєвості, встановленим на стадії планування. При якісній оцінці аудитор керується власним практичним досвідом та знаннями. Узагальнює результати перевірки, оформляє висновки аудиту та надає рекомендації щодо усунення наявних недоліків облікового процесу та їх оптимізації.

3.2 Проведення аналітичних процедур в аудиті

У ході проведення аудиту здійснюється перевірка, моделювання та аналіз облікових даних задля визначення їх повноти, якості, вірогідності та правомірності. З цією метою облікова інформація порівнюється із фактичними даними інформаційної системи, а також здійснюється тестування розрахунків і

перерозрахунків, підсумування, повторне упорядкування і формування звітних даних та порівняння їх з реальними даними.

Б. Ф. Усач таке моделювання облікових даних називає аналітичною перевіркою і зазначає, що під терміном «аналітична перевірка» потрібно розуміти набір наступних процедур:

- аналіз співвідношень різних фінансових даних;
- порівняння фактичних даних із прогностичними, із аналогічними показниками минулих періодів, показниками аналогічних підприємств, середньогалузевими даними [89].

Причому такі процедури можуть варіюватися від простих зіставлень до широких комп'ютерних програм, які реалізують найновіші статистичні розробки (наприклад, множинний регресійний аналіз). Варто зазначити, що в аналітичних процедурах можуть використовуватися не лише фінансові дані, а також й операційні. Так, наприклад, обсяги реалізації промислового підприємства залежатимуть великою мірою від потужностей його виробничих ліній, а супермаркету - від загальної площі приміщень. Тому, на наш погляд, варто доповнити визначення аналітичних процедур і зазначити, що в їх склад входять порівняння, спостереження, обчислення, перевірки, які проводяться для того, аби сформувані свої очікування щодо взаємозв'язку між фінансовими та операційними даними.

Досліджуючи значення терміну «аналітичні процедури», звернемося до наукових праць зарубіжних та вітчизняних вчених.

Зокрема, А. Аренс, Дж. Лоббек під аналітичними процедурами мають на увазі оцінку фінансової інформації на основі вивчення ймовірних відношень між фінансовими та нефінансовими даними, в тому числі зіставлення записаних сум з тими сумами, які визначив аудитор [4].

Такі науковці, як Ф. Л. Дефлиз, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш дотримуються думки, що аналітичні процедури являються різновидом перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних та тенденцій змін. Аналітичні процедури передбачають аналіз

бухгалтерських записів, пошук документів про «підозрілі суми» і джерела інформації, які при виявленні вимагають проведення подальших перевірок [5].

Вітчизняні вчені, зокрема, В. С. Рудницький і О. М. Бунда під аналітичними процедурами вважають аналіз та оцінку як фінансової, так і нефінансової інформації, що дає змогу аудиторів виявити незвичні тенденції чи викривлення для: зменшення ризиків суттєвого викривлення інформації до прийнятно низького рівня; зменшення обсягів «точних» аудиторських процедур, а, відповідно, і часу на проведення аудиту; формування висновку стосовно того, чи узгоджуються фінансові звіти в загальному із аудиторським розумінням бізнесу клієнта [77].

Н. І. Дорош під терміном «аналітичні процедури» розуміє вид незалежних процедур, суть яких полягає у виявленні, оцінці та аналізі показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. Аналітичні процедури являють собою різновидність перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних і тенденцій [38].

Проаналізувавши вітчизняну та зарубіжну економічну літературу можна сказати, що вчені погоджуються в висловлюють спільну думку щодо визначення поняття «аналітичні процедури». Зокрема під цим терміном розуміється порівняння фінансової інформації із усякими фінансовими та нефінансовими даними.

У МСА 520 «Аналітичні процедури» наведено наступне визначення аналітичних процедур - це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих [55].

Щодо доцільності проведення аналітичних процедур висловлюється О. А. Петрик, зокрема зауважує що вагома частина суттєвих відхилень та помилок, які знаходяться у фінансовій звітності, виявляються саме за

допомогою аналітичних процедур[62]. Професор Є. В. Мних конкретизує: при виконанні аналітичних процедур можуть бути виявлені понад третину помилок та викривлень [23]. Дж. Роберсон у своїй роботі «Аудит», на основі досліджень істотних викривлень бухгалтерської звітності, виявлених під час багатьох проведених аудиторських перевірок, відзначає, що завдяки проведенню аналітичних процедур виявлено 27,1 % усіх викривлень (а якщо використовувати розширене тлумачення терміну «аналітичні процедури», то ця цифра зросте до 45,6 %) [26].

Аналітичні процедури відіграють велику роль і у оптимізації трудомісткості проведення аудиторської перевірки, адже вони є одним із способів отримання аудиторських доказів. При чому, використання аналітичних процедур дозволяє аудитору отримати значний обсяг потрібної йому інформації, затрачаючи набагато менше, ніж при проведенні детального тестування.

Важливість аналітичних процедур, серед іншого, зумовлюється ще й розширенням завдань, які виконуються аудиторами на сучасному етапі, а саме збільшення частки супутніх послуг, в тому числі консультаційних, в загальному обсязі їх діяльності та активним розвитком ринку аналітичних послуг.

На сьогоднішній день існує доволі поширена між аудиторами та користувачами аудиту думка, що термін «аналітичні процедури» означає тільки аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта. Однак, як вірно зауважила О. Ю. Попель «аналітичні процедури використовуються вже при оцінці вірогідності бухгалтерської звітності економічного суб'єкта, а аналіз його фінансово-господарської діяльності починається тільки після того, як вірогідність встановлена, оскільки аналізувати фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта при недостовірності його бухгалтерської звітності безглуздо» [74].

Інакше кажучи, аналіз фінансово-господарської діяльності досліджуваного суб'єкта починається там, де закінчується аудит даного суб'єкта (а тому, і аналітичні процедури). При тому і аналітичні процедури

аудиту і аналіз фінансово-господарської діяльності мають чимало спільних прийомів, оскільки ґрунтуються на методах економічного аналізу. Саме тому аналіз фінансового стану умовно можна віднести до заключного етапу аналітичних процедур.

Розглянувши детальніше призначення, зміст та характер застосування аналітичних процедур зазначимо, що під аналітичними процедурами в аудиті розуміємо комплексне поняття, яке складається з двох блоків, зокрема використання аналізу як загальнонаукового методу пізнання та використання економічного аналізу як системи спеціальних знань.

Виділимо наступні завдання, які можна вирішити з використанням економічного аналізу (як складової частини аналітичних процедур аудиту) у практичній аудиторській діяльності:

– одержання системного уявлення про загальний стан досліджуваного суб'єкта (оцінка загального фінансово-економічного стану підприємства, ознайомлення із обсягами і характером діяльності тощо). Такий аналіз є найефективнішим є на етапі планування, оскільки дає змогу установити загальні обсяги та характер здійснюваних процедур;

– пошук «вузьких місць», завдяки виявленню незвичних тенденцій, різких необґрунтованих змін економічних показників, невідповідності основних залежностей. Варто зауважити, що одні лише факти різких змін у системі показників не являються доказами помилок, шахрайства, недостовірності даних чи фінансової звітності, а тільки звертають увагу аудитора на ті ділянки обліку, в яких варто детально дослідити причинно-наслідкові зв'язки між процесами;

– оцінка можливості отримання впевненості у подальшій діяльності суб'єкта господарювання (підтвердження принципу безперервності діяльності). Що забезпечується за рахунок аналізу та оцінки загальних показників фінансового стану суб'єкта господарювання (коефіцієнтів ділової активності, ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності), а також з використанням

спеціальних методик визначення ймовірності банкрутства (Z-модель Альтмана, коефіцієнт Бівера) [93].

При проведенні аудиту використовуються такі методичні прийоми економічного аналізу як методи порівняльного, вертикального та трендового аналізу, балансового узагальнення, абсолютні та відносні величини, факторний та регресійний аналіз, аналіз рядів динаміки. Порівняння та відносні величини є тими методами економічного аналізу, які являються основними аналітичними процедурами в аудиті.

Проведення аудиту передбачає такі стадії: підготовчу, організаційну, технологічну та результативну. Здійснення економічного аналізу у якості аналітичних процедур при обов'язковому аудиті є невід'ємним атрибутом на підготовчій і організаційній стадіях (попередня оцінка фінансового стану клієнта для обґрунтування рішення про співпрацю, задля визначення характеру, часу та обсягу інших аудиторських процедур), а також під час проведення аудиту (з метою загальної оцінки фінансового стану, у тій частині, яка включається до аудиторського висновку).

Технологічна стадія при проведенні обов'язкового аудиту більш пов'язана із реалізацією другого компонента аналітичних процедур – аналізу як загальнонаукового методу, економічного аналізу як способу мислення, порівняльними процедурами різного характеру. Якщо ж у договорі вказано здійснення ініціативного аудиту або проведення аналізу в якості послуги – економічний аналіз використовується на всіх стадіях, включно із технологічною.

Використання економічного аналізу є доцільним на усіх етапах аудиторської діяльності, але, на думку дослідників, найважливішим є його застосування на етапі планування. На практиці, близько 55 % опитаних практикуючих аудиторів застосовують аналітичні процедури з метою ознайомлення із бізнесом клієнта, для оцінки обсягів роботи у процесі планування. До того ж, зазвичай, такі аналітичні процедури зводяться до

розрахунків та аналізу таких показників як коефіцієнтів фінансової стійкості, ліквідності та рентабельності.

В табл. 3.1. представлено порядок використання аналітичних процедур на різних стадіях аудиту.

Таблиця 3.1.

Використання методичних прийомів економічного аналізу на різних етапах аудиту

Етап аудиту	Мета застосування	Аналітичні процедури
<i>Надання згоди на проведення аудиту</i>	Отримання впевненості у здатності клієнта вчасно та в повному обсязі розрахуватись за виконану роботу; збір та систематизація загальної інформації про клієнта.	аналіз фінансового стану, платоспроможності
<i>Етап планування</i>	Пошук вузьких місць, які потребують ретельного вивчення, визначення зон найбільшого ризику; підвищення ефективності процесу планування; розподіл часу та встановлення обсягів аудиторських процедур.	метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендові). Індекси, відносні величини
<i>Здійснення аудиторських процедур по суті</i>	Виявлення звичайних та надзвичайних відхилень показників, залишків та оборотів на рахунках бухгалтерського обліку, оцінка тренду динамічного ряду, визначення загальних тенденцій та суттєвих відхилень від них, отримання знань про причини, які обґрунтовують ту чи іншу зміну; встановлення причинно-наслідкових зв'язків між явищами і різними результативними показниками, оцінка адекватності їх зміни.	метод порівняння: (горизонтальний, вертикальний, трендовий). Абсолютні, відносні середні величини, факторний аналіз
<i>Формування робочих документів аудитора</i>	Застосування аналітичних процедур та висновки за результатом їх проведення повинні знайти відображення в робочих документах аудитора, із відповідним розкриттям причинно-наслідкових зв'язків.	Реалізується принцип економічного аналізу: адекватності тлумачення
<i>Формування аудиторського висновку</i>	Аналітичні розрахунки та викладки використовуються для доведення отриманих висновків, оцінки загального стану господарської одиниці та її структурних підрозділів для переконання у виявлених усіх незвичних коливань, тощо.	Методика аналізу фінансового стану, всі методичні прийоми, які використовувались раніше

Проаналізувавши інформацію наведену у таблиці 1, зазначимо що використовуючи одні і ті ж прийоми економічного аналізу у різних комбінаціях та з різною метою можна отримати різний кінцевий результат.

3.3. Характеристика та аналіз основних показників, що стосуються основних засобів

При сучасному високому технічному рівні промислового виробництва величина і прогресивність основних виробничих засобів, їх технічний стан значною мірою визначають потенційні можливості промислового виробництва, його потужність.

Відповідно до цього твердження впливає потреба в аналізі забезпеченості виробництва необоротними активами, їх технічного стану і використання, а також оцінці їх впливу на зростання обсягу продукції, зниження собівартості продукції і, як наслідок, збільшення прибутку від реалізації продукції.

Мета економічного аналізу основних засобів полягає у визначенні ступеня забезпечення підприємства основними фондами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення фондоддачі.

Аналіз стану та ефективності використання основних засобів включає декілька етапів, що схематично зображені на рис. 3.2.

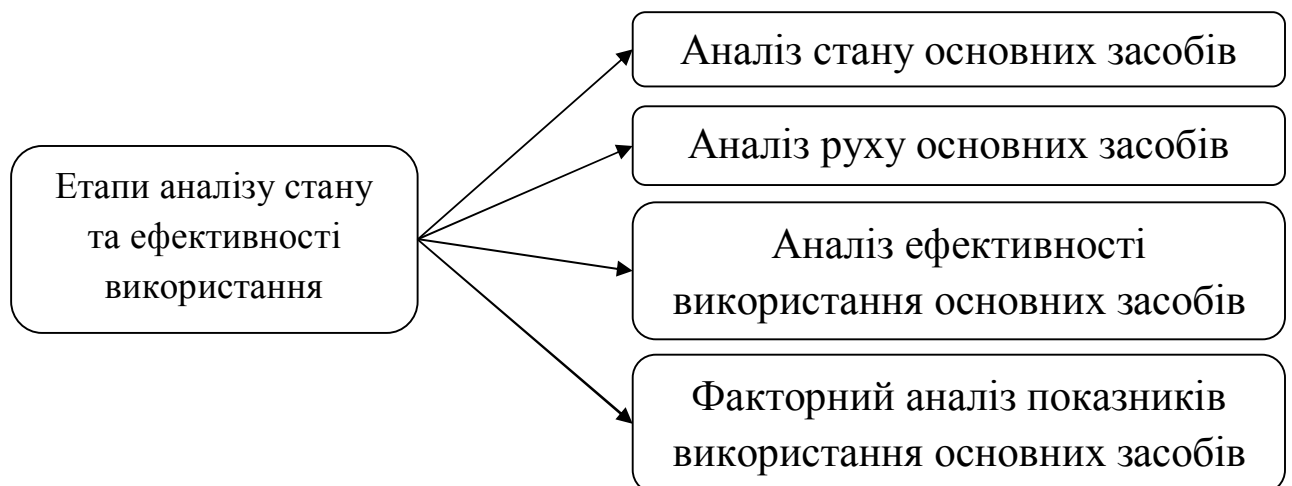


Рис. 3.2. Етапи аналізу стану та ефективності використання ОЗ

На першому етапі аналізу дається загальна оцінка складу і структури основних засобів за визначений період, визначається питома вага активної та пасивної частин основних засобів у відсотковому виразі та проводиться аналіз технічного стану основних засобів.

Використовуючи дані фінансової звітності ТОВ «Бучачагрохлібпром» проведемо аналіз обсягу, складу та структури основних засобів, результати аналізу наведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2.

Склад і структура основних виробничих засобів

Показники	2014 рік		2015 рік		Динаміка	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абсол., тис. грн.	відн., %
1	2	3	4	5	6	7
Усього основних засобів	118585,0	100,00	115642,0	100,00	-2943,00	-2,48
<i>у тому числі:</i>						
Будинки, споруди та передавальні пристрої	30782,0	25,96	33816,0	29,24	3034,00	9,86
Машини та обладнання	76633,0	64,62	73118,0	63,23	-3515,00	-4,59
Транспортні засоби	10768,0	9,08	8263,0	7,15	-2505,00	-23,26
Інші основні засоби	402,0	0,34	445,0	0,38	43,00	10,70

Проведений у таблиці аналіз структури основних засобів дозволяє зробити наступні висновки про її динаміку. На протязі 2014-2015 рр. спостерігається тенденція до зменшення основних засобів на 2,48 %. Зокрема, це спричинено вибуттям таких груп основних засобів як машини та обладнання та транспортні засоби на 3515 і 2505 тис. грн. або на 4,59 і 23,26 % відповідно. А саме ці групи займають найбільшу питому вагу в структурі основних засобів ТОВ «Бучачагрохлібпром».

Зменшення як обсягу, так і питомої ваги даних груп в кінці звітного року у порівнянні із попереднім свідчить про абсолютне і відносне зменшення активної частини основних засобів, а це означає погіршення структури основних засобів.

На досліджуваному підприємстві тільки машини, обладнання та транспортні засоби відносяться до активної частини основних засобів (знаряддя праці). Усі інші види основних засобів належать до пасивної частини (умов праці).

Про співвідношення питомої ваги активної та пасивної частин основних засобів ТОВ «Бучачагрохлібпром» можна зробити висновок на підставі даних табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Аналіз питомої ваги активної та пасивної частини основних засобів

Показники	2014 рік		2015 рік		Динаміка (+,-)	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	абсол., тис. грн.	відн., %
1	2	3	4	5	6	7
Виробничі основні засоби, тис. грн.	118585,00	100,00	115642,00	100,00	-2943,00	-2,48
у тому числі:						
активна частина	87401,00	73,70	81381,00	70,37	-6020,00	-6,89
пасивна частина	31184,00	26,30	34261,00	29,63	3077,00	9,87

Зокрема: активна частина складає 73,70 (2014) та 70,37 (2015), а зміна пасивної частини – 26,30 та 29,63 відповідно. Спостерігається ріст пасивної частини основних засобів на фоні скорочення активної.

Підсистема показників оцінки технічного стану дає змогу оцінити наявний стан основних засобів та визначити інтенсивність їх оновлення. Вона характеризується показниками, наведеними на рис. 3.3.

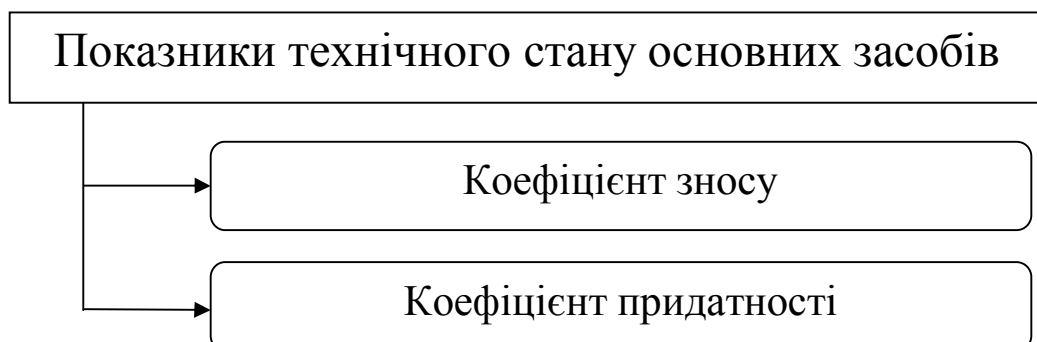


Рис. 3.3. Аналітичні показники, що характеризують технічний стан основних засобів

Коефіцієнт зносу характеризує рівень зношеності основних засобів, а його аналіз у динаміці дає змогу спостерігати ефективність їх відтворення. Рекомендоване значення даного показника – менше 0,5, а тенденція до зменшення свідчить про оновлення основних засобів.

$$K_{\text{зн}} = \frac{Z_{\text{н}}}{\text{ОФ}_{\text{п}}} \quad (3.1)$$

де, $K_{\text{зн}}$ - коефіцієнт зносу;

$Z_{\text{н}}$ – накопичена сума зносу основних засобів від початку експлуатації;

$\text{ОФ}_{\text{п}}$ - первісна вартість основних засобів у звітному періоді.

Коефіцієнт придатності характеризує частку основних засобів, придатну для використання в процесі основної діяльності підприємства і розраховується за формулою:

$$K_{\text{пр}} = \frac{\text{ОФ}_{\text{з}}}{\text{ОФ}_{\text{п}}} = 1 - K_{\text{зн}} \quad (3.2)$$

де, $K_{\text{пр}}$ – коефіцієнт придатності;

$\text{ОФ}_{\text{з}}$ – залишкова вартість основних засобів;

$\text{ОФ}_{\text{п}}$ - первісна вартість основних засобів у звітному періоді.

Зазначені коефіцієнти обчислюються на підставі показників на певний момент часу, зокрема на початок і кінець досліджуваного періоду.

В таблиці 3.4. наведені розрахунки технічного стану основних виробничих засобів ТОВ «Бучачагрохлібпром».

Таблиця 3.4.

Аналіз технічного стану основних виробничих засобів

Показники	2014 рік		2015 рік		Відхилення (+,-)	
	На початок періоду	На кінець періоду	На початок періоду	На кінець періоду	(2-1)	(3-4)
1	2	3	4	5	6	7
Початкові дані: Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	143989,0	185966,0	185966,0	211160,0	41977,0	25194,0

Продовження таблиці 3.4.

Накопичений знос основних засобів, тис. грн.	46506,0	67381,0	67381,0	95518,0	20875,0	28137,0
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	97483,0	118585,0	118585,0	115642,0	21102,0	-2943,0
Розрахункові дані: Коефіцієнт зносу (р.2/р.1)	0,323	0,362	0,362	0,452	0,039	0,090
Коефіцієнт придатності (р.3/р.1)	0,677	0,638	0,638	0,548	-0,039	-0,090

Аналіз наведених показників дозволяє зробити ряд висновків. Зношуваність основних засобів поступово посилюється. Так, залишкова вартість основних засобів у кінці періоду в порівнянні з початком зменшилась на 2943 тис. грн. У динаміці спостерігається зростання коефіцієнту зносу на 0,039 за 2014 рік і 0,090 за 2015 рік. І як наслідок, прослідковується зменшення коефіцієнту придатності.

Зношуваність основних засобів на кінець звітнього року становила 45,2 %, тобто знос дорівнює майже $\frac{1}{2}$ вартості. І все це відбувається в умовах постійного збільшення первісної вартості основних виробничих засобів.

Наступним етапом є аналіз руху основних засобів: досліджується введення сучасних, нових технічних засобів з однієї сторони, та виведення застарілих засобів праці у результаті фізичного та морального зносу з іншої сторони.

Інтенсивність введення і вибуття окремих видів і груп основних засобів характеризують коефіцієнти, які призначенні для аналізу руху основних засобів (рис. 3.3.).

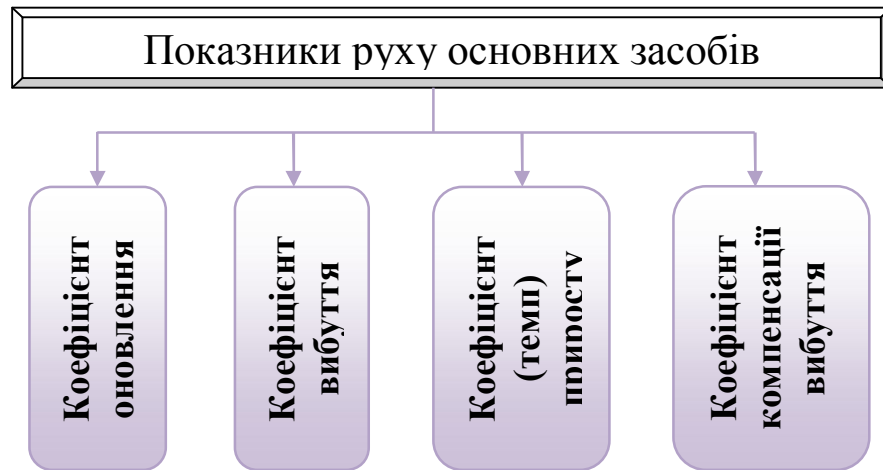


Рис. 3.3. Показники руху основних засобів

Коефіцієнт оновлення характеризує частку введених протягом звітного періоду основних засобів у їх загальній кількості на кінець періоду й розраховується за формулою:

$$K_{он} = \frac{OЗ_в}{OЗ_к} \quad (3.3)$$

де, $K_{он}$ – коефіцієнт оновлення;

$OЗ_в$ - вартість придбаних основних засобів за звітний період;

$OЗ_к$ – вартість основних засобів на кінець звітного періоду.

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує частку виведених протягом звітного періоду основних засобів у їх вартості на початок періоду й розраховується за формулою:

$$K_в = \frac{OЗ_{вив}}{OЗ_п} \quad (3.4)$$

де, $K_в$ – коефіцієнт вибуття;

$OЗ_{вив}$ - вартість виведених з експлуатації основних засобів за звітний період;

$OЗ_п$ – вартість основних засобів на початок звітного періоду.

Коефіцієнт (темп) приросту розраховується як відношення різниці придбаних і виведених основних засобів за звітний період і вартості основних виробничих засобів на початок звітного періоду:

$$K_{пр} = \frac{OЗ_в - OЗ_{вив}}{OЗ_п} \quad (3.5)$$

Коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів визначається діленням основних засобів, виведених з експлуатації і основних засобів, введених в експлуатацію:

$$K_{кмп} = \frac{OЗ_{вие}}{OЗ_г} \quad (3.6)$$

Аналіз руху основних засобів можна проводити в цілому за сукупною вартістю виробничих основних засобів, за активною частиною і за окремими групами основних засобів.

Розрахунки показників руху основних засобів на ТОВ «Бучачагрохлібпром» наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

Аналіз руху основних виробничих засобів

Показники	2014 рік	2015 рік	Динаміка (+,-)	
			Абсол.	Віднос., %
Початкові дані:				
Вартість основних засобів на початок періоду, тис. грн.	143989,00	185966,00	41977,00	29,15
Вартість введених в експлуатацію основних засобів, тис. грн.	43954,00	30715,00	-13239,00	-30,12
Вартість виведених з експлуатації основних засобів, тис. грн.	1977,00	5521,00	3544,00	179,26
Вартість основних засобів на кінець періоду, тис. грн.	185966,00	211160,00	25194,00	13,55
Розрахункові показники:				
Коефіцієнт оновлення (р.2/р.4)	0,236	0,145	-0,091	-38,46
Коефіцієнт вибуття (р.3/р.1)	0,014	0,030	0,016	116,23
Коефіцієнт приросту ((р.2-р.3)/р.1)	0,292	0,135	-0,156	-53,53
Коефіцієнт компенсації вибуття (р.3/р.2)	0,045	0,180	0,135	299,63

Таким чином у досліджуваному періоді оновлення основних засобів на ТОВ «Бучачагрохлібпром» було досить значним – 23,6% у 2014 році та 14,5% у 2015. У 2015 році вартість введених в експлуатацію основних засобів

скоротилася на 13239 тис. грн. або на 30,12%, в той час коли вартість основних засобів, які вибули – зросла на 3544 тис. грн. або на 179,26%.

Негативна динаміка коефіцієнту оновлення при рості коефіцієнту вибуття свідчить про незадовільне оновлення основних засобів у звітному періоді. Варто зазначити, що це відбувається в умовах, коли майже половина засобів праці зношені, про що зазначалося вище. Задля уникнення проблем функціонування підприємства, керівництву слід звернути увагу на потребу інтенсивного оновлення основних засобів, особливо активної їх частини.

Наступним етапом аналізу є аналіз ефективності використання основних засобів.

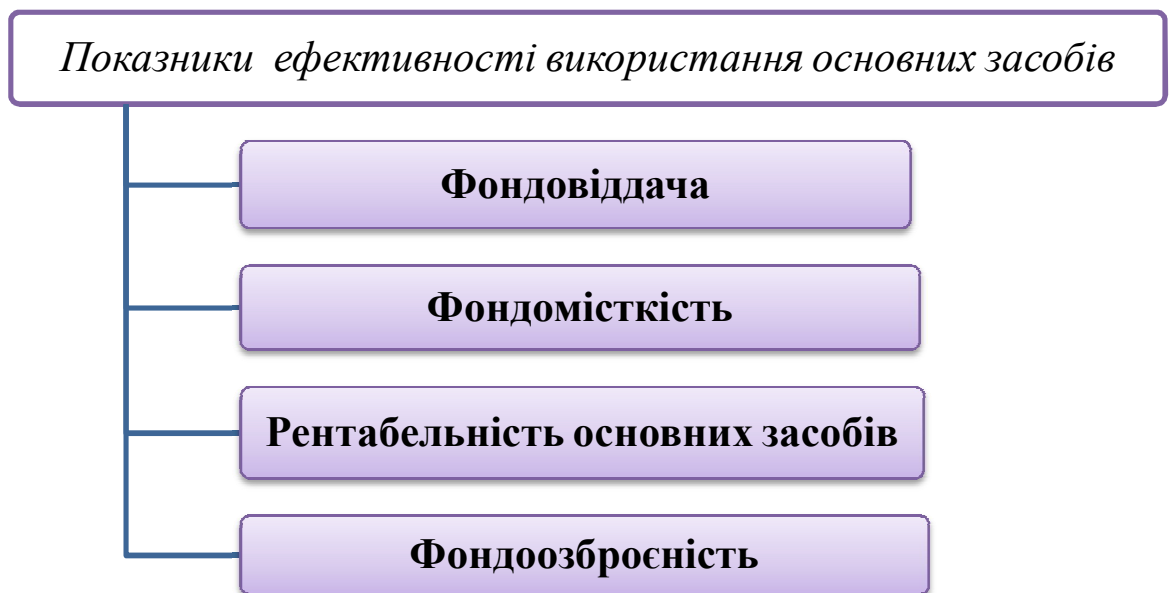


Рис. 3.4 Показники ефективності використання основних засобів

Для обчислення ефективності використання основних засобів розраховують показник фондovіддачі, який показує кількість продукції у вартісному чи натуральному вираженні, яка припадає на 1 гривню основних виробничих засобів. Іншими словами фондovіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні засоби, тобто ефективність вкладення цих коштів. Збільшення фондovіддачі вказує на те, що підприємство успішно розвивається.

$$— \quad (3.7)$$

де, f - фондovіддача;

Q – обсяг продукції;

$OЗ$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів.

Оберненою величиною до фондovіддачі є фондомісткість продукції. Вона показує частку вартості основних засобів, яка припадає на кожну гривню продукції, що випускається. Якщо для фондovіддачі позитивною вважається тенденція до збільшення, то для фондомісткості навпаки - до зменшення.

$$f_m = \frac{\overline{OЗ}}{Q} \quad (3.8)$$

де, f_m - фондомісткість;

Q – обсяг продукції;

$OЗ$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів.

Важливим показником, який характеризує забезпеченість підприємства основними засобами, є фондоозброєність.

Фондоозброєність визначається як відношення вартості основних виробничих засобів до середньооблікової чисельності працівників основної діяльності (робітників) і характеризує ступінь технічної оснащеності праці.

$$f_{oz} = \frac{\overline{OЗ}}{N} \quad (3.9)$$

де, f_{oz} - фондоозброєність;

N – середньооблікова чисельність робітників основної діяльності;

$OЗ$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів.

Одним із важливих показників ефективності використання основних засобів є показник рентабельності основних засобів, який показує прибуток, що отримано на 1 гривню основних виробничих засобів.

$$P_{oz} = \frac{\Pi}{\overline{OЗ}} \quad (3.10)$$

де, P_{oz} - рентабельність основних засобів;

Π – чистий прибуток підприємства за звітний період;

$OЗ$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів.

В табл. 3.6. наведені розрахунки показників, що характеризують використання основних засобів ТОВ «Бучачагрохлібпром» та оцінка їх динаміки.

Таблиця 3.6.

Аналіз інтенсивності використання основних засобів

Показники	2014 рік	2015 рік	Динаміка (+,-)	
			абсолютна	відносна
Початкові дані:				
Обсяг виготовленої продукції, тис. грн.	645480,00	848021,00	202541,00	31,38
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	108034,00	117113,50	9079,50	8,40
Чистий прибуток, тис. грн.	20328,00	28207,00	7879,00	38,76
Середньорічна чисельність працюючих, осіб	1489,00	1342,00	-147,00	-9,87
Розрахункові показники:				
Фондовіддача, грн. (р.1/р.2)	5,97	7,24	1,27	21,27
Фондомісткість, грн. (р.2/р.1)	0,17	0,14	-0,03	-17,65
Рентабельність основних засобів, % (р.3/р.2)	0,19	0,24	0,05	26,31
Фондоозброєність, грн. (р.2/р.4)	72,55	87,27	14,72	20,29
Виробіток продукції на одного працівника, грн. (р.1/р.4)	433,50	631,91	198,41	45,77

Проаналізувавши таблицю 3.6. ми дійшли наступного висновку, фондівіддача по об'єктах основних засобів за аналізований період виросла на 21,27 %, фондомісткість знизилась на 17,65 %. Рентабельність основних виробничих засобів зросла на 5 пунктів у цьому році, або на 26,31 %. Фондоозброєність основних засобів також зросла на 20,28 % і має позитивну динаміку.

Досить високі темпи зростання усіх показників ефективності використання основних виробничих засобів свідчать про сприятливі тенденції використання засобів праці у господарській діяльності ТОВ «Бучачагрохлібпром».

Завершальним етапом аналізу основних засобів є факторний аналіз показників використання основних засобів, який спрямований на оцінку впливу кожного окремого фактора на зміну досліджуваного показника.

Для проведення факторного аналізу доцільно використовувати прийом абсолютних різниць, якщо факторна система є мультиплікативною або кратною моделлю, і прийом ланцюгових підстановок, якщо модель змішана.

Інформаційною базою для проведення факторного аналізу ТОВ «Бучаагрохлібпром» використані дані таблиці 3.6.

При проведенні факторного аналізу обсягу виробництва на основі формули фондоддачі $f = \frac{Q}{\overline{OЗ}}$ виведемо формулу обсягу виробництва, яка виглядатиме наступним чином:

$$Q = f * \overline{OЗ} \quad (3.11)$$

Розрахунок проведемо в таблиці із застосуванням прийому ланцюгових підстановок.

Таблиця 3.7.

Підстановки	Взаємодіючі фактори		Результативний показник Q	Вплив фактору
	f	$\overline{OЗ}$		
0	5,97	108034,00	645480,00	-
1	7,24	108034,00	782276,17	136796,17
2	7,24	117113,50	848021,00	65744,83

Як і очікувалось, вагому частку зростання обсягу продукції забезпечило підвищення рівня фондоддачі. За рахунок зростання фондоддачі на 21,27 % обсяг продукції збільшився на 136 796,17 тис. грн., а за рахунок збільшення середньорічної вартості основних виробничих засобів на 8,4 % - на 65 744,83 тис. грн.

Зростання обсягу продукції переважно за рахунок якісних, інтенсивних факторів свідчить, насамперед, про підвищення рівня ефективності використання засобів праці, а це вважається позитивною тенденцією розвитку підприємства.

При проведенні факторного аналізу зміни вартості основних засобів на основі формули фондомісткості $f_M = \frac{\overline{OЗ}}{Q}$ середньорічна вартість основних виробничих засобів дорівнює:

$$\overline{OЗ} = Q * f_M \quad (3.12)$$

Таблиця 3.8.

Підстановки	Взаємодіючі фактори		Результативний показник	Вплив фактору
	Q	f_M		
0	645480,00	0,17	108034,0	-
1	848021,00	0,17	141933,3	33899,3
2	848021,00	0,14	117113,5	-24819,8

Таким чином, за фондомісткості попереднього періоду для випуску продукції необхідно було б додатково залучити основних засобів на 33 899,3 тис. грн.. Проте, у результаті зниження фондомісткості досягнута економія основних засобів на 24 819,8 тис. грн..

Надлишок основних засобів у сумі 9079,5 тис. грн. дозволяє збільшити обсяги випуску продукції і досягнутої фондовіддачі звітної періоду на $9079,5 * 7,24 = 65735,58$ тис. грн.

Вчені дослідили, що між продуктивністю праці, фондовіддачею і фондоозброєністю є певний взаємозв'язок:

$$W = \frac{Q}{N} \quad (3.13) \quad f = \frac{Q}{OЗ} \quad (3.14) \quad f_{OЗ} = \frac{\overline{OЗ}}{N} \quad (3.15)$$

де, W – продуктивність праці (виробіток на 1 працівника)

Звідси:

$$\frac{Q}{N} = \frac{Q}{OЗ} * \frac{\overline{OЗ}}{N} \quad (3.16), \quad W = f * f_{OЗ} \quad (3.17)$$

тобто продуктивність праці (W) дорівнює добутку фондовіддачі та фондоозброєності.

Із даної формули виведемо формулу фондовіддачі:

$$f = \frac{W}{f_{OЗ}} \quad (3.18)$$

Розрахунок проведемо в таблиці із застосуванням прийому ланцюгових підстановок.

Таблиця 3.9.

Підстановки	Взаємодіючі фактори		Результативний показник	Вплив фактору
	W	$f_{оз}$		
0	433,50	72,55	5,97	-
1	631,91	72,55	8,71	2,73
2	631,91	87,27	7,24	-1,47

На основі даних ми можемо зробити наступні висновки, що на збільшення рівня фондівдачі на 21,27 % вплинули такі фактори: за рахунок збільшення продуктивності праці на 198,41 грн. або 45,77% фондівдача зросла на 2,73. Зростання рівня фондоозброєності, в свою чергу, сприяло зниженню результативного показника на 1,47.

Рентабельність основних засобів визначається за формулою:

$$P_{оз} = \frac{\Pi}{\overline{ОЗ}} * 100 \quad (3.19)$$

Факторний аналіз проведемо в таблиці із застосуванням прийому ланцюгових підстановок.

Таблиця 3.10.

Підстановки	Взаємодіючі фактори		Результативний показник	Вплив фактору
	Π	$\overline{ОЗ}$		
0	20328,00	108034,00	0,19	-
1	28207,00	108034,00	0,26	0,07
2	28207,00	117113,50	0,24	-0,02

Протягом досліджуваного періоду рентабельність основних виробничих засобів зросла на 26,31 %, завдяки збільшенню прибутку на 7878 тис. грн. або на 38,76 % рентабельність зросла на 0,07. В свою чергу, ріст середньорічної вартості основних засобів складає 8,4 % і став причиною зниження рентабельності на 0,02%.

Висновки до розділу 3

1. Розкрито зміст аудиту основних засобів, який є складовою загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Доведено, що дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дозволить аудитору вивчити порядок організації і ведення обліку основних засобів на підприємстві. Таким чином, належна організація аудиторської перевірки на підприємстві забезпечить підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві, що позитивно впливає на фінансові результати господарської діяльності.

2. Розглянуто, що аналітичні процедури аудиту забезпечують здійснення оцінки та аналізу облікової інформації і звітності шляхом дослідження взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Пропонуємо термін «аналітичні процедури» доповнити і зазначити, що в їх склад входять порівняння, спостереження, обчислення та перевірки, які проводяться для того, щоб сформуванню думку аудитора про достовірність між фінансовими та операційними даними. Використання аналітичних процедур при проведенні аудиту дозволяє виявити суттєві помилки та відхилення, які містяться у звітності, та сприяє оптимізації трудомісткості.

3. Здійснено аналіз стану та ефективності використання основних засобів, що включає аналіз обсягу, складу та структури основних засобів; проведено розрахунок коефіцієнтів оновлення, зносу, вибуття та придатності основних засобів. Проведений аналіз засвідчив, що на ТОВ «Бучачагрохлібпром» за 2014-2015 рр. спостерігається тенденція до зменшення обсягів основних засобів на 2,48 %. Зокрема, це спричинено вибуттям таких груп як машини та обладнання та транспортні засоби на 3515 і 2505 тис. грн. або на 4,59 і 23,26 % відповідно. А саме ці групи займають найбільшу питому вагу в структурі основних засобів ТОВ «Бучачагрохлібпром». Дана тенденція свідчить про абсолютне і відносне зменшення активної частини основних

засобів, що означає погіршення структури основних засобів. Крім того, спостерігається зростання коефіцієнту зносу на 0,039 за 2014 рік і 0,090 за 2015 рік. Як наслідок, прослідковується зменшення коефіцієнту придатності. Зношуваність основних засобів на кінець звітної року становила 45,2 %, тобто знос дорівнює майже $\frac{1}{2}$ вартості. І все це відбувається в умовах постійного збільшення первісної вартості основних виробничих засобів. Варто зазначити, що у досліджуваному періоді оновлення основних засобів на ТОВ «Бучачагрохлібпром» було досить значним – 23,6% у 2014 році та 14,5% у 2015. У 2015 році вартість введених в експлуатацію основних засобів скоротилася на 13239 тис. грн. або на 30,12%, в той час коли вартість основних засобів, які вибули – зросла на 3544 тис. грн. або на 179,26%. Негативна динаміка коефіцієнту оновлення при рості коефіцієнту вибуття свідчить про незадовільний стан оновлення основних засобів у звітному періоді, і це відбувається в умовах, коли майже половина засобів праці зношені, про що зазначалося вище. Задля уникнення проблем функціонування підприємства, пропонуємо керівництву звернути увагу на потребу інтенсивного оновлення основних засобів, особливо активної їх частини.

4. Узагальнюючим показником, що характеризує ефективність використання основних засобів є фондівдача. Проведений аналіз засвідчив, що на ТОВ «Бучачагрохлібпром» фондівдача у 2015 р. порівняно з 2014 р. збільшилась на 1,27 пункти. Завдяки ефективному використанню основних засобів (росту фондівдачі на 21,27 %) збільшився обсяг продукції на 31,38 %. Зростання фондівдачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для подальшого підвищення показника фондівдачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу та зменшенням середньорічної вартості основних засобів шляхом ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання.

ВИСНОВКИ

Опрацювання наукових праць та нормативно-правових актів, які характеризують досліджувану категорію основні засоби, дозволило нам здійснити наступні висновки:

1. Здійснено дослідження економічної категорії «основні засоби», зокрема проаналізовано праці науковці, які наводять наступні критерії визнання: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо. Виділені критерії покладено в основу свого бачення визначення поняття «основні засоби», під якими слід розуміти матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, на дану послугу або товар.

2. Запропоновано внести зміни до первинних документів ф. ОЗ-1, ф. ОЗ-3, Ф. ОЗ-6, що дозволить підвищити їх інформаційність і аналітичність. Оскільки діючі типові форми первинної документації за їх рухом не виправдовують себе, багато граф нині не заповнюються, оскільки відсутнє економічне обґрунтування їхнього змісту. Зокрема, запропоновано ввести зміни у типову форму ОЗ-1, вивівши з неї зайві графи 12 і 13, і доповнивши її новими, такими як очікуваний термін корисної експлуатації та спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів. А

також інвентарну картку варто доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, розмір залишкової вартості на момент вибуття, адже такі показники як термін корисного використання, ліквідаційна вартість та методи амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому таку інформацію доцільно відображати насамперед у інвентарній картці.

3. Доведено недоцільність обліку необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу на рахунку 286. Запропоновано облік таких активів вести у першому класі Плану рахунків «Необоротні активи», а саме на рахунку 10, субрахунку 109 «Інші основні засоби».

4. Вважаємо, що реалізація необоротних активів за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1. Для усунення зазначених недоліків запропоновано щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, використовувати рахунки інших доходів і витрат, додавши відповідні субрахунки до Плану рахунків, а також додати відповідні рядки у Примітках до річної фінансової звітності, у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

5. Розглянуто порядок нормативно-правового регулювання, організації та відображення обліку ремонтів основних засобів. Досліджено, що їх класифікація на капітальний і поточний залежить від економічних вигод, які в подальшому отримає підприємство від їх використання. Вважаємо, що необхідно вдосконалити систему обліку витрат, пов'язаних з ремонтом об'єктів основних засобів на законодавчому рівні.

6. Досліджено економічні категорії «амортизація», «первісна вартість», «справедлива вартість», «вартість, що амортизується», «ліквідаційна вартість». Зокрема, амортизація – це поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. У Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська

амортизація» та «податкова амортизація», суть останньої полягає у коригуванні амортизації, розрахованої у бухгалтерському обліку на податкові різниці. Також розглянуто сутність терміну ліквідаційна вартість та розглянуто методи її визначення.

7. Розкрито зміст аудиту основних засобів, який є складовою загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Доведено, що дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дозволить аудитору вивчити порядок організації і ведення обліку основних засобів на підприємстві. Таким чином, належна організація аудиторської перевірки на підприємстві забезпечить підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві, що позитивно впливає на фінансові результати господарської діяльності⁰⁰.

8. Розглянуто, що аналітичні процедури аудиту забезпечують здійснення оцінки та аналізу облікової інформації і звітності шляхом дослідження взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Пропонуємо термін «аналітичні процедури» доповнити і зазначити, що в їх склад входять порівняння, спостереження, обчислення та перевірки, які проводяться для того, щоб сформуванню думку аудитора про достовірність між фінансовими та операційними даними. Використання аналітичних процедур при проведенні аудиту дозволяє виявити суттєві помилки та відхилення, які містяться у звітності, та сприяє оптимізації трудомісткості. Методичні прийоми економічного аналізу досить часто використовуються при проведенні аналітичних процедур.

9. Здійснено аналіз стану та ефективності використання основних засобів, що включає аналіз обсягу, складу та структури основних засобів; проведено розрахунок коефіцієнтів оновлення, зносу, вибуття та придатності основних засобів. Узагальнюючим показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є фондівіддача. Проведений аналіз засвідчив, що на ТОВ «Бучачагрохлібпром» фондівіддача у 2015 р. порівняно з 2014 р. збільшилась на 1,27 пункти. Завдяки ефективному використанню основних

засобів (росту фондівдачі на 21,19 %) збільшився обсяг продукції на 31,38 %. Зростання фондівдачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для подальшого підвищення показника фондівдачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу та зменшенням середньорічної вартості основних засобів шляхом ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агеева Ю. Б. Экономический словарь (для бухгалтера, аудитора, директора) / Ю. Б. Агеева, А. Б. Агеева./ - М. : РедСо : Бератор-Паблишинг, 2006. – 256 с.
2. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес ; Львівський нац. аграр. ун-т. – Львів, 2013. – 20 с.
3. Андросова О. Ф. Особливості класифікації груп основних засобів та методи нарахування амортизації згідно з новим податковим кодексом України / О. Ф. Андросова, К. А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - № 5. – С. 102-106.
4. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек // [Пер. с англ.; гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
5. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
6. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаєв. – К. : Вища школа, 2009. – 692 с.
7. Бабин І. М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг / І. М. Бабин // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 7, ч. 1. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – С. 288-290.
8. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки. - 2011. – С. 61-64.
9. Базилевич В.Д. Історія економічних вчень: підручник / В.Д. Базилевич. – К.: Знання, 2005. – 567 с.

10. Барановська Т. В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу / Т. В. Барановська // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 4. – С. 11-16.
11. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. С. Безруких. – М.: Финансы, 1998. – 205 с.
12. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия / Бланк И.А. - Киев: Эльга, Ника-Центр, 2003. - 446 с.
13. Богуцька Л. Т. Облік і аналіз інвестиційної нерухомості будівельних організаціях : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Лілія Тарасівна Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 211 с.
14. Богуцька Л.Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості / Л. Богуцька // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 183-191.
15. Богуцька, Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства / Л. Т. Богуцька // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка. – 2015. – Вип. 1(45), т. 2. – С. 64-67.
16. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко, П.Г. Вашків. – К.: Україна, 2009. – 565 с.
17. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2008. – 894 с.
18. Бразілій Н. М. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку / Н. М. Бразілій, А. А. Муренко // Вісник Хмельницького національного університету. –2009. - № 6. – С. 123-129.
19. Бразілій Н. М. Організація та методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бразілій, М. М. Тимошенко // Збірник наукових праць Чернівецького державного технічного Університету. Серія: Економічні науки. – 2013. - № 24. – С. 104 - 109.
20. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства / Т. Бунда // Науковий Вісник МНУ ім. В. О. Сухомлинського. – Економічні науки. – 2016. - № 1 (6). – С. 33-38.

21. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2013. – 224 с.
22. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]. - друге видання, перероб. та доп. – Житомир: ЖІТІ: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
23. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564с.
24. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Пласкієнко та ін.]; за ред. М. Ф. Огійчука. - [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Вища школа, 2003. – 800с.
25. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми, методології і теорії: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288с.
26. Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
27. Гавриловський О. С. Облік переоцінки основних засобів /О. С. Гавриловський // Економічний аналіз. – 2014. - № 2. – С. 130-135.
28. Гавришко Н. В. Амортизація та знос в теорії обліку: проблема дефініцій / Н. В. Гавришко // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2004. - № 17. – С. 212-215.
29. Гавришко Н. В. Аналіз ефективності використання методів амортизаційних відрахувань / Н. В. Гавришко // Наукові записки: зб. наук. праць каф.екон. аналізу. – Тернопіль: Економічна думка. – 2000. - № 17. – С. 131-133.
30. Галушко О. С. Амортизаційна політика та її вплив на інноваційний розвиток підприємства / О. С. Галушко // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2011. – № 1. – С. 65–76.
31. Гарна С. О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів / С. О. Гарна // Наукові праці Південного філіалу

НУБПУ «Кримський агротехнологічний Університет». Економічні науки. – 2013. – Вип. 152. – С. 288-292.

32. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів / В. М. Головачко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. – 2014. – № 2(2). – С. 95–98.

33. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. - 6-те вид. — К.: А.С.К., 2003. — 266 с.

34. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2001. - № 30 (445). – С. 87-89.

35. Гуцайлюк З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / Гуцайлюк З.В., Мех. Я.В., Щирба М.Т. / Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

36. Десятнюк О.М. Облік і внутрішній аудит основних засобів: організація та метод. Автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – Тернопіль, 1999. - 19 с.

37. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація / Н. Р. Домбровська // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (1). - С.340-349.

38. Дорош Н.І. Аналітичні процедури в обліку /Н. І. Дорош // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 45–47.

39. Жарікова О. О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм / О. О. Жарікова // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр.. Серія: Економіка і фінанси. – 2011. – Вип. 116. – С. 55-59.

40. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

41. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2011. – 1072 с.

42. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с.
43. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р. (із змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
44. Зябченкова Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обігу / Г. В. Зябченкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. - № 2. – С. 129-133.
45. Ільяш Л. Придбання основних засобів / Л. Ільяш // Головбух. – 2009. - № 6. – С. 12-16.
46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
47. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації: навчальний посібник / П.В. Проскурін. – К.: КНЕУ, 2005. – 372 с.
48. Китайчук Т. Г. Проблеми оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку / Т. Г. Китайчук // УДК 657. – 2012. – С. 12.
49. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія / Я. Д. Крупка . – Тернопіль: Економічна думка, 2001. -302с.
50. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
51. Кундеус О.М. Нарахування амортизації згідно нового податкового кодексу України / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2011. - № 7. - С. 120-127.
52. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовно одержаних основних засобів / І. Лобза // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 50. – С. 4-5.

53. Манухіна М. Ю. Особливості аудиту операцій з основними засобами на підприємстві / М. Ю. Манухіна // Інноваційна економіка. – 2013. - № 10. – С. 128-132.
54. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – 3 листопада (№104). – С. 11 -37.
55. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аудиторські процедури» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://docs.cntd.ru/document/420382222>
56. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014;
57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_023
58. Мордвінцева Т. В. Основні засоби підприємства: економічна сутність / Т. В. Мордвінцева // Сталий розвиток економіки. – 2013. - № 19. – С. 90-93.
59. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Ю.В. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 3–4. – С. 181–187.
60. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 11. – С. 31-38.
61. Падченко Н. С. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи / Н. С. Падченко, Л. А. Луївська // Науковий вісник Полтавського університету економіки та торгівлі. – 2014. - № 6. – С. 74-82.
62. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти. Автореферат на здобуття ступеня доктора економічних наук, К.: 2004. – С. 11.

63. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець, Ю. А. Псюк // Інноваційна економіка. – 2013. – Вип. № 6. - с. 325-330.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 №291. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

65. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

66. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

67. Пойда Ю. М. Особливості обліку фінансового операційного лізингу / Ю. М. Пойда // Економічні науки. – 2010. - № 7. – С. 515 – 527.

68. Політична економія: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / За ред. Рибалкіна В.О., Бодрова В.Г. – К.: Академвидав, 2004. – 672 с.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (із змінами і

доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

72. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту № 102 від 30.03.98. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>

73. Положення стандарт бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

74. Попель О. Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите / Попель О. Ю. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.audit.ru/articles/article12.html>.

75. Приставка О. В. Документування господарських операцій у системі управління підприємством / О. В. Приставка // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Ч. II : Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Демянченка, В. М. Жука. – К. : Ін-т аграр. екон., 2003. – 196 с.

76. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352 [Електронний ресурс] / офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру «ЛІГА».— ТОВ «ЛІГА ЗАКОН». — К.: 1995. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html.

77. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту: монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – 216 с.

78. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / В.Н. Сердюк. – 9-е изд., изм. и доп. – Донецк : Норд-Пресс, 2009. – 595 с.

79. Семенів М. І. Роль аналітичних процедур при здійсненні внутрішньогосподарського контролю / М. І. Семенів // Економічні науки, Серія «Облік і фінанси». – 2011. – № 8. – С. 41- 47.

80. Серединська В. М. Теорія економічного аналізу: підручник / Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. / за ред. Федоровича Р.В. – Тернопіль: «УкрМедКнига», 2002. – 324 с.
81. Серпенінова Ю. С. Порядок проведення переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку / Ю. С. Серпенінова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2013. - № 3. – С. 335 -341.
82. Скирпан, О. П. Фінансовий облік: навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх.– К.: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
83. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2005. – 578 с.
84. Столяр Л. Г. Особливості обліку поточного та капітального ремонту основних засобів / Л. Г. Столяр // Економіка. Управління. Інновації. – 2016. - № 2. – С. 22 – 30.
85. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К. : Знання, 2010. - 631 с.
86. Сухарський, В. С. Економічний словник-довідник / В. С. Сухарський. – Тернопіль : Богдан, 2002. – 328 с.
87. Ткач Н. О. Переоцінка основних засобів: нюанси обліку / Н. О. Ткач // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування, Серія «Економіка». – 2012. - № 2. – С. 197 – 203.
88. Турило А. М. Новий метод нарахування амортизації основних засобів / А. М. Турило, Л. Д. Філіппова // Економічний вісник НГУ. – 2003. - № 2. – С. 61-64.
89. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – [2-ге вид.]. – К.: Знання-Прес, 2003. – 223 с.
90. Федоронько Н. І. Облік і внутрішньогосподарський контроль необоротних матеріальних активів на підприємстві [Текст]: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та

аудит (за видами економічної діяльності) / Н. І. Федоронько. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011 – 210с.

91. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – К. : Хай-Тек Прес, 2013. – 544 с.

92. Фаріон В. Я. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – Вип. 3. – С. 321–323.

93. Фаріон В.Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств / В.Я. Фаріон // Інноваційна економіка. – 2013. - № 10. – С. 257-33..

94. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В. Чижевська — Житомир : ЖДТУ, 2007. — 528с.

95. Яремчук Н. Ф. Інформаційне забезпечення обліку та контролю нерухомості / Н.Ф. Яремчук // Економіка АПК. – 2013. - № 8. – С. 84-89.