

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

Факультет обліку і аудиту

Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

ШИДЛІВСЬКА ЛІЛІЯ МИРОНІВНА

**ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ
З РУХОМ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза»

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.

Тернопіль 2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні засади виконання завдань з надання впевненості та інших аудиторських послуг

1.1. Класифікація послуг суб'єктів незалежного аудиту

1.2. Особливості економічної експертизи як окремого виду аудиторської послуги

1.3. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. Організація і методика економічної експертизи операцій з основними засобами

2.1. Основні засоби як об'єкт економічної експертизи

2.2. Економічна експертиза стану та руху основних засобів

2.3. Економічна експертиза операцій з переоцінки, зменшення корисності та амортизації основних засобів

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. Методика аналізу основних засобів підприємства

3.1. Аналіз наявності, стану та руху основних засобів

3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів

3.3. Аналіз доцільності інвестицій у придбання основних засобів

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

1.1. Класифікація послуг суб'єктів незалежного аудиту

Послуги, які надаються аудитором згідно із Законом «Про аудиторську діяльність», ділять на аудит та інші послуги, а за міжнародною аудиторською практикою – на послуги з надання впевненості та супутні послуги [26]. З метою приведення у відповідність вітчизняної і міжнародної термінології Аудиторська палата України у своєму рішенні про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [59] визначила склад таких послуг. Їх поділяють на три великих групи.

Перша група – це послуги, пов'язані з виконанням завдань з надання впевненості користувачам. Їх ділять на послуги, які пов'язані з виконанням завдань з надання достатнього (обґрунтованого) рівня впевненості. Це аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності. Це значить, що аудитор у тексті аудиторського висновку висловлює високий, але не абсолютний рівень впевненості про відсутність суттєвих помилок у перевірених інформації. Це, так звана, позитивна впевненість щодо тверджень, які містить фінансова звітність. Послуги з виконання завдання з надання обмеженого (або середнього) рівня впевненості - це огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

Другий тип завдань з надання впевненості полягає у тому, що аудитор сам оцінює предмет або вимірює його відповідно до визначених критеріїв, а потім порівнює з ними на відповідність до них. Відповідно до [59] такими завданнями є:

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- економічні експертизи (крім судової експертизи, експертних досліджень та експертиз за вимогою правоохоронних органів);
- оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозованої фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

Друга група – це послуги, внаслідок виконання яких впевненість користувачам не надається. Такі послуги називають «супутніми». До супутніх послуг, визначених Міжнародними стандартами супутніх послуг відносять: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації.

До інших послуг, які пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм) і визначені Законом України «Про аудиторську діяльність» відносять [26] відновлення та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової, податкової звітності.

А ще поточні консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обрання облікової політики; встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку; організація бухгалтерського обліку; консолідація фінансової звітності; трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою; питань системи внутрішнього контролю, з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності, з питань застосування інформаційних технологій, інші види консультацій з питань обліку та звітності.

Крім того, консультації з інших питань управління та ведення бізнесу: правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо; організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо; інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення

та організації управління, безпеки бізнесу тощо; управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

Аудиторські фірми можуть:

- здійснювати розробку для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо);

- здійснювати проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

- представляти інтереси замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді;

- проводити професійні тренінги для практикуючих аудиторів

- здійснювати організаційне та методичне забезпечення аудиту, розробляти і видавати методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).

Формою результату при наданні консультаційних послуг може бути аудиторська довідка або методичні рекомендації, що передаються клієнту з оформленням акту виконаних робіт (наданих послуг).

Таке групування дозволяє правильно визначати та використовувати стандарти у професійній діяльності аудиторів .

1.3. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні

Статистичні дані вказують на те, що вітчизняний ринок аудиторських послуг потерпає від змін, які відбуваються у бізнес-середовищі країни. У Реєстрі Аудиторської палати України станом на 31.12.2015р. було 1107 аудиторських фірм і аудиторів-підприємців. Упродовж 2015 року з Реєстру було виключено 249 суб'єктів аудиторської діяльності. Станом на 06.10.2017 року у реєстрі уже було 993 суб'єкти аудиторської діяльності, тобто майже за два роки реєстр зменшився 114 суб'єкти. Найбільше суб'єктів припинили свою діяльність у

Києві і Київській області, Дніпрі і Дніпропетровській області, Донецькій, Луганській області, Запорізькій, Харківській, Одеських областях, АР Крим. У західних областях України кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які перестали працювати є найнижчою. Починаючи з 2005 року по нинішній час у м. Тернополі і області припинили свою діяльність лише 15 суб'єктів

Для визначення рівня розвитку ринку аудиторських послуг проаналізуємо за 2011-2017 рр показники щодо кількості суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру, фактичного обсягу наданих послуг, їх вартості та середнього доходу на одного суб'єкта аудиту, надані Аудиторською палатою України (табл.1.1).

Таблиця 1.1.

Динаміка основних показників аудиторської діяльності в Україні
за 2011-2017 роки [91]

2011р.	2012р.	2013р.	2014р.	2015р.	2017р	Ланцюгові темп приросту (+), падіння				
						2012	2013	2014	2015	2017
Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів										
1862	1672	1488	1326	1107	993	-10,2	-11,0	-10,89	-16,52	-10,3
Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), млн. грн.										
1258,3	1266,8	1314,6	1291,8	1761,2	1973,	+0,68	+3,77	-1,74	+36,3	+12,0
Середня вартість одного замовлення, тис. грн.										
23,44	25,30	29,70	36,80	49,40	...	+7,80	+17,6	+23,7	+34,2	...
Кількість замовлень на одного суб'єкта аудиту, одиниць										
29,96	31,15	30,5	27,60	33,3	...	+3,33	-3,22	-6,7	+20,6	...
Середній дохід на одного суб'єкта аудиту, тис. грн.										
702,2	787,3	905,4	1015,6	1644,5	970,0	12,13	14,99	12,17	61,92	+19,79

Наведені у табл. 1.1 дані про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за останні роки свідчать про загальну тенденцію до зменшення кількості осіб, які займаються таким видом підприємницької діяльності. Слід відмітити, що кількість суб'єктів аудиторської діяльності за у 2017 році у порівнянні з 2011 роком зменшилася на 869 або на 46,67%, що свідчить про відтік аудиторів з професії. Така ситуація стала наслідком дії певних чинників, серед яких кризові явища у суспільстві, скорочення кількості замовників обов'язкового аудиту,

зменшення попиту на аудиторські послуги, підвищення вимог до аудиторської діяльності з боку АПУ тощо. Слід відмітити, що за 2011-2017 роки збільшується фактичний обсяг наданих, виключення складає лише 2014 рік. У цьому році фактичний обсяг наданих послуг порівняно з 2013 роком скоротився 22,8 тис.грн. або 1,74%.

Також слід підкреслити, що поряд з тенденцією до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності обсяг послуг, які вони надають зростає. Приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році порівняно з 2015 роком склав 19,79%, а порівняно з 2011 – 180,5%. Потрібно зазначити, що середня вартість аудиторських протягом 2011-2015 років зростає з 23,44 тис. грн. до 49,40 тис. грн. або у 2,1 рази. Насамперед, такі зміни відбулися не стільки через збільшення кількості замовлень, скільки через інфляційні фактори. Динаміка кількості та вартості аудиторських послуг визначається платоспроможністю суб'єктів господарювання у регіонах України, концентрацією промислових підприємств, платоспроможністю самих замовників аудиту та їхнім розумінням необхідності отримання таких послуг.

Ринок аудиторських послуг в Україні далеко не одноманітний і за учасниками-суб'єктами аудиторських послуг. Кількість вітчизняних аудиторів, які працюють на іноземні аудиторські фірми складають близько 25 %, відповідно близько 75% аудиторів є працівниками національних аудиторських фірмах. В Україні діє 7 основних міжнародних аудиторських компаній, які в силу конкурентних переваг формують олігополістичну конкуренцію: Ernst and Young (Шотландія); PricewaterhouseCoopers (Англія); KPMG (Європа і США); Deloitte and Touch (Великобританія); Binder Dijker Otte & Co (Німеччина); Baker Tilly (Великобританія); Grant Thornton (США).

Спостерігається тенденція структурних змін у складі аудиторських послуг, а саме – зменшення питомої ваги завдань з надання та збільшення інших професійних послуг. Структура розподілу замовлень за видами аудиторських послуг наступна: інші професійні послуги – 48,9 %; завдання з надання

впевненості – 43,8 %; супутні послуги – 7,1 %; організаційне та методичне забезпечення аудиту – 0,2% [78].

Не можемо не відмітити, що висока частка завдань із надання впевненості, перш за все, пов'язана з проведенням обов'язкового аудиту фінансової звітності. Такій ситуації аудиторські фірми зобов'язані державі, яка Законом «Про аудиторську діяльність» визначила коло суб'єктів господарювання, проведення аудиту для яких є обов'язковим. Ними є публічні акціонерні товариства, банки, страхові і холдингові компанії, емітенти цінних паперів та інші.

Наявними є зміни у складі завдань з надання впевненості. Якщо раніше до аудиторів зверталися для виконання завдань з аудиту історичної фінансової звітності, то зараз користуються попитом інші з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності. Управлінському персоналу важливо перевірити, як працюють її філії, яка ефективність окремих напрямів діяльності або як виконуються контракти і т.п. Останнім часом аудиторські фірми надають також послуги з економічної експертизи інвестиційних проектів, як способу залучення іноземних інвестицій. Дана послуга дозволяє помітно поліпшити якісний рівень менеджменту підприємства та її інвестиційну привабливість.

Проведені дослідження дають можливість виокремити особливості розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. Перш за все, це нерівномірність розподілу кількості аудиторських фірм та аудиторів та вартості аудиторських послуг за регіонами. Так, найбільша кількість аудиторських фірм представлена в м. Києві, Харківській, Дніпропетровській та Донецькій областях, найменша — в Чернівецькій, Тернопільській, Волинській областях. Аналогічно виглядає і розподіл по регіонах обсягу наданих послуг у вартісному виразі. Щодо вартості аудиторських послуг, то найвищою вона була у м. Києві та Київській області, найнижчою – у Рівненській та Волинській областях. Це пояснюється тим, що великі підприємства, банки, холдинги, страхові компанії і т.п. та звертаються до аудиторських фірм, які є членами міжнародних аудиторських мереж, які діють

у м. Києві та інших великих містах України, де функціонують бізнес-структури та зосереджена основна кількість практикуючих аудиторів.

На відміну від світових тенденцій, які пов'язані з відокремленням консалтингових послуг від аудиторських шляхом їх виділення зі створенням окремого господарюючого суб'єкта або зменшення їх обсягу, у вітчизняних аудиторських фірмах вони тісно поєднані і складають більше третини загального обсягу послуг наданих аудиторськими фірмами. Причиною цього є, з одного боку, бажання утримати клієнта різноманітністю послуг, що надаються, шукаючи альтернативні джерела доходів, а з другого, бажанням клієнта отримувати від аудиторської фірми не одну, а комплекс послуг. Однак, широта послуг призводить до виникнення загроз незалежності і, як наслідок, до погіршення якості. У структурі таких послуг превалюють: ведення бухгалтерського та відновлення бухгалтерського обліку; консультування з питань оподаткування; представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види аудиторських послуг.

Ринок аудиторських послуг в Україні характеризується значним розшаруванням його учасників. Близько 60% його обсягу належить провідним аудиторським фірмам, оборот яких складає більше одного мільйона гривень на рік. Таких фірм в Україні близько 50-ти, що складає лише 3% від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності. Лівова частка ринку належить міжнародним аудиторським компаніям, які обслуговують десь 44 % загального обсягу аудиторського ринку. До того ж політика Уряду спрямована на підтримання міжнародних аудиторських компаній, на це вказує прийняття постанови Кабінету Міністрів від 04.06.2015 р. № 390. У ній йдеться не лише про дозвіл на допуск незалежних аудиторських фірм до перевірки, а й про те, що вони обиратимуться на конкурсній основі за такими критеріями [22]:

- для державних підприємств з активами понад 2 млрд грн або річною виручкою понад 1,5 млрд грн (84 об'єкти) встановлено найбільш жорсткі критерії відбору аудиторських фірм: реєстрація в Україні, відповідний

досвід аудиту, не менше ніж 100 аудиторів у штаті (у тому числі – не менше ніж 15 аудиторів повинні мати принаймні один міжнародний сертифікатом, виданий однією з організацій, що є членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), а саме Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA), Інститутом присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW); не менше ніж 5 аудиторів з українським сертифікатом; чинний договір страхування професійної відповідальності(щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку із провадженням професійної діяльності на суму не менш як 50 млн. гривень), а також річний обсяг виручки не менше ніж 30 млн грн, що є показником незалежності такої аудиторської фірми від одного замовника;

- для держпідприємств з активами понад 250 млн грн (99 об'єктів): реєстрація в Україні, відповідний досвід аудиту, наявність у складі аудиторської фірми не менш як 10 працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг і працюють на умовах повної зайнятості та з якими укладений трудовий договір. При цьому не менш як три працівники повинні мати сертифікат, що визначає їх кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України; щорічний дохід аудиторської фірми протягом останніх трьох років становить не менш як 3 млн. гривень; наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку з провадженням професійної діяльності на суму не менш як 10 млн. гривень) .

Вивчення літератури і аудиторської практики свідчить, що розвитку вітчизняного ринку аудиторських послуг заважають такі чинники: високий ступінь корумпованості економічних відносин; копіювання нормативного та методологічного забезпечення аудиторської діяльності з моделей високо розвинутих країн без належного адаптування до національних реалій; відсутність методики оцінки розмірів збитку від неякісне наданих аудиторських послуг.

Вважаємо, що основними напрямками підвищення конкурентоспроможності вітчизняних аудиторських фірм є:

- укрупнення національних вітчизняних аудиторських фірм, які з року в рік будуть підвищувати якість своїх послуг та довіру до них з боку замовників;

- посилення вимог щодо ведення аудиторської діяльності з боку Аудиторської палати України;

- підвищення підготовки спеціалістів аудиторських фірм на основі міжнародних програм;

- розширення номенклатури аудиторських послуг та захоплення сегментів на ринку з виконання завдань зі складанням безпосереднього висновку за іншими завданнями з надання впевненості.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

2.1. Основні засоби як об'єкт економічної експертизи

Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Від їх якості, технічного рівня, ефективності використання багато в чому залежать кінцеві результати діяльності підприємства: обсяг продукції, надання послуг, їх собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища. Це вимагає проведення експертних досліджень операцій з основними засобами з метою отримання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них для потреб управління виробничою діяльністю підприємств.

Сутність понять «основні засоби» подано у ряді нормативно-правових документів (табл. 2.1.)

Проаналізувавши підходи норми правових документів, виділимо наступні важливі ознаки основних засобів:

- це матеріальні активи;
- вони є майном юридичної особи та мають особливе призначення – для використання у процесі діяльності ;
- термін використання зберігається як критерій визнання основних засобів, крім того є довшим за рік або операційний цикл, якщо він довший за рік;
- вони переносять свою вартість частинами на новостворений продукт.
- відокремлено їх від незавершених капітальних інвестицій, тобто, визначено, що вони придатні для використання.

Для більш детального вивчення та розкриття сутності основних засобів розглянемо їх перелік за основними класифікаційними ознаками.

Сутність поняття «основні засоби» згідно нормативно-правових актів [77]

Нормативний документ	Визначення основних засобів
1	2
П(С)БО 7 «Основні засоби» [9]	матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
НП(С)БО в державному секторі № 121 «Основні засоби» [18]	матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року;
МСБО 16 «Основні засоби» [15]	матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
Податковий кодекс України [17]	матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

Проаналізувавши класифікаційні ознаки, що виділяються різними авторами [16; 25; 53; 61], подамо наступну класифікацію основних засобів зокрема, доповнивши її деякими класифікаційними ознаками.

За функціональним призначенням основні засоби поділяють на:

- виробничі, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання,

робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;

- невиробничі, які не беруть безпосередньої участі у процесі виробництва, а призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб працюючих (будови, споруди, обладнання, машини, тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

Вважаємо недоцільним поєднання в обліку і відображення в балансі виробничих і невиробничих основних засобів, оскільки останні є активом, що відображає тільки матеріальні цінності підприємства, а не виконує функцій засобів праці та не відображає виробничі потужності підприємства.

За характером участі у виробництві основні засоби поділяють на активні, що безпосередньо пов'язані з виробництвом, переробкою і реалізацією продукції та пасивні, які безпосередньої участі у виробництві не беруть. Це будівлі, споруди тощо.

За ознакою належності можна виділити такі групи основних засобів як власні, орендовані і ті, що знаходяться в заставі.

Власні основні засоби належать підприємству на правах власності і відображаються ним в складі балансу. Орендовані основні засоби характеризують групу активів, які використовуються підприємством на правах користування відповідно з договором оренди, укладеним з власником. Якщо основні засоби залучаються на умовах фінансової оренди, то знаходять своє відображення на балансових рахунках, якщо на умовах операційної – на позабалансових.

За формами застави забезпечення кредиту основні засоби поділяють на: нерухомі – будівлі, споруди, передавальні пристрої; рухомі – машини, обладнання, транспортні засоби.

За використанням у господарській діяльності основні засоби поділяють на:

- діючі (усі основні засоби, що використовуються у господарстві) ;

- недіючі (ті, що не використовуються в даний період часу через тимчасову консервацію підприємства або окремих цехів);

- запасні (різне устаткування, що перебуває в резерві і призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або перебувають в ремонті).

За галузями економічної діяльності основні засоби поділяються на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку, тощо.

За натурально-речовим складом в складі основних засобів виділяють: інвестиційну нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди і передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби .

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства основні засоби поділяються на:

- ті, які, які обслуговують операційну діяльність (активи, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва продукції). Ця група активів відіграє провідну роль в складі основних засобів підприємства;

- ті, які обслуговують інвестиційну діяльність (незавершені капітальні інвестиції, обладнання, призначене до монтажу).

В залежності від можливості використання основні засоби поділяють на такі, які використовуються для :

- виробництва (відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»);
- для продажу (відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»);
- для інвестиційної діяльності (відповідно до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»).

За джерелами надходження основні засоби поділяють на: придбання за плату; виготовлення власними силами; внесення як внесок до статутного капіталу; отримані безкоштовно, отримані в результаті обміну, отримані в результаті фінансової і операційної оренди.

За причинами вибуття основних засобів – запланований і незапланований продаж, безоплатна передача, внесок до статутного капіталу, часткова або повна ліквідація, нестачі, остаточне псування (фізичне пошкодження) за різних причин.

За моделлю обліку щодо подальшої оцінки основні засоби ділять на такі, які оцінюють за первісною вартістю, переоціненою вартістю та справедливою вартістю.

За станом зношуваності основні засоби варто поділяти: на нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні.

За необхідністю поліпшення якісних характеристик варто виокремлювати основні засоби, які потребують і не потребують поліпшення якісних характеристик.

Така класифікація основних засобів дозволить акціонерам та іншим користувачам постійно мати інформацію про стан основних засобів та необхідність їх оновлення, також вона є корисною під час прийняття рішення про проведення переоцінки майна.

В Податковому кодексі основні засоби і інші необоротні активи поділено на 16 груп [62]. Для кожної з яких визначено мінімально допустимі строки корисного використання. У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені Податковим кодексом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Виходячи із переліку стадій інвестиційного проекту (передінвестиційна, інвестиційна, експлуатаційна, ліквідаційна), можна дійти висновку, що основні засоби можна класифікувати за стадіями життєвого циклу і розглядати їх як частку інвестиційного проекту. Інвестиційні стадії відповідає стадія надходження основних засобів; експлуатаційній – стадія продуктивного використання та зберігання основних засобів, відновлення та поліпшення

якісних характеристик; ліквідаційній– вибуття. Отже, життєвий цикл охоплює значну частину життєвого циклу інвестиційного проекту.

Основними факторами, які впливають на структуру основних виробничих засобів підприємств є: рівень автоматизації і механізації, рівень спеціалізації і кооперування, кліматичні та географічні умови розміщення підприємств. Кожний фактор по-різному впливає на структуру виробничих засобів. Поліпшити структуру основних виробничих засобів можна за рахунок їх простого або розширеного відтворення.

За простого відтворення у кожному наступному циклі відбувається оновлення основних засобів у попередніх обсягах та з однаковою якістю. Вона передбачає заміну зношених або застарілих засобів праці, їх ремонт.

За розширеного відтворення кожного циклу здійснюється кількісне і якісне зростання основних засобів. Розширене відтворення основних засобів здійснюється підприємствами в різних формах, основними серед них є:

- придбання цілісних майнових комплексів. Воно є інвестиційною операцією великих підприємств, яка забезпечує галузеву, товарну чи регіональну диверсифікацію їх діяльності.

- нове будівництво. Воно є інвестиційною операцією, пов'язаною з будівництвом нового об'єкту з закінченим технологічним циклом;

- реконструкція. Вона є інвестиційною операцією, пов'язаною з перетворенням всього виробничого процесу на основі сучасних науково-технічних досягнень.

- модернізація. Вона є інвестиційною операцією, пов'язаною з вдосконаленням і приведенням активної частини основних засобів в стан, який відповідає сучасному рівню технологічних процесів, шляхом конструктивних змін основного парку машин, механізмів і обладнання, що використовуються підприємством в процесі операційної діяльності;

- оновлення окремих видів обладнання. Воно є інвестиційною операцією, пов'язаною з заміною (у зв'язку з фізичним зносом) чи доповненням

(у зв'язку з ростом обсягів діяльності чи необхідністю підвищення продуктивності праці) наявного парку обладнання окремими новими їх видами.

2.2. Економічна експертиза стану та руху основних засобів

Операції, пов'язані з рухом основних засобів можуть вести як до збільшення їх балансової вартості (придбання, виготовлення, безкоштовне отримання, отримання як внесок до статутного капіталу, обмін, дооцінка, модернізація і т.п), так і до її зменшення (списання, реалізація, уцінка, нарахування амортизації). Окремий сегмент формують орендні операції, які можуть зумовлювати ріст вартості основних засобів, або не зумовлювати ніяких змін.

Операції, пов'язані з рухом основних засобів визначаються напрямками їх надходження та вибуття (див. рис. 2.1).

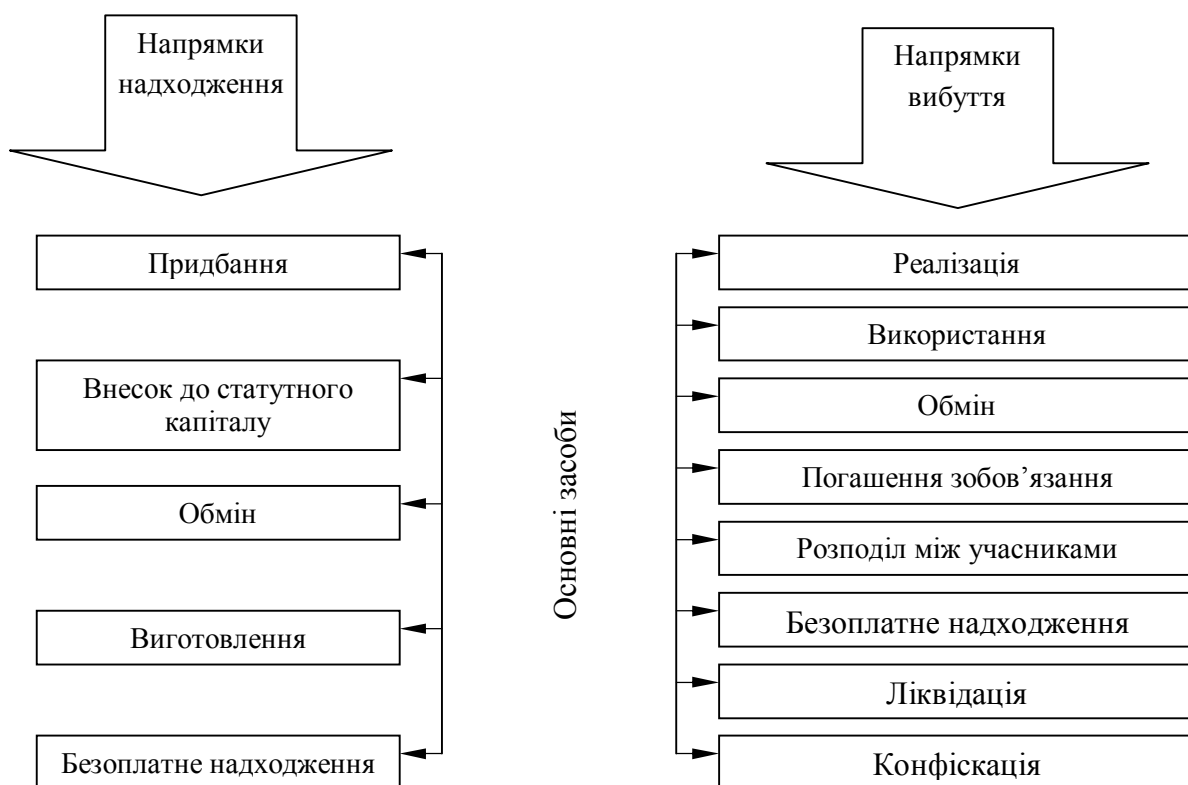


Рис.2.1. Напрямки надходження та вибуття основних засобів

Об'єктами економічної експертизи (досліджень) стану та руху основних засобів можуть бути: первинні бухгалтерські документи; реєстри бухгалтерського обліку; документи фінансової звітності; статистична звітність за відповідні періоди; акти ревізій і контрольних перевірок; роздруковані та завірені електронні документи; організаційно-розпорядчі та планово-регульовальні документи, складені на підставі законодавчих та нормативних актів. Крім того

Експертне дослідження операцій з основними засобами проводиться у наступній послідовності.

Спочатку аудитор-експерт перевіряє правильність віднесення активів підприємства до складу основних засобів. При цьому увага аудитора-експерта концентрується на умовах визнання об'єктів активами підприємства. Ними є отримання у майбутньому економічної вигоди та наявність достовірної оцінки.

У ході експертного дослідження потрібно взяти до уваги вартість об'єктів, що підлягають обліку у складі основних засобів, та порівняти її з вартістю, яка передбачена Наказом про облікову політику. Це дозволяє аудитору-експерту встановити чи не обліковуються на рахунках обліку основних засобів об'єкти, облік яких потрібно вести у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів. Крім того, аудитор-експерт перевіряє наявність у Наказі про облікову політику підприємства даних про строк корисного використання основних засобів. Такий строк повинен бути більшим за один рік. Перевіряючи правильність встановлення ліквідаційної вартості основних засобів аудитор-експерт вдається також до Наказу про облікову політику підприємства та встановлює, чи зафіксована у ньому величина ліквідаційної вартості для окремих об'єктів або груп основних засобів.

Будь-які операції, пов'язані з рухом основних засобів відображаються в обліку підприємства на підставі правильно оформлених первинних документів. Використовуючи формально-логічну перевірку, аудитор-експерт повинен перевірити наявність у них обов'язкових реквізитів, які визначені Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Це дозволяє

надати первинним документам юридичну силу та доказовість. До таких реквізитів належать: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата; зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі); посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити [70].

Для обліку руху основних засобів використовують порівняно невелику кількість первинних документів. Схема документообігу операцій з основними засобами на підприємстві має такий вигляд:

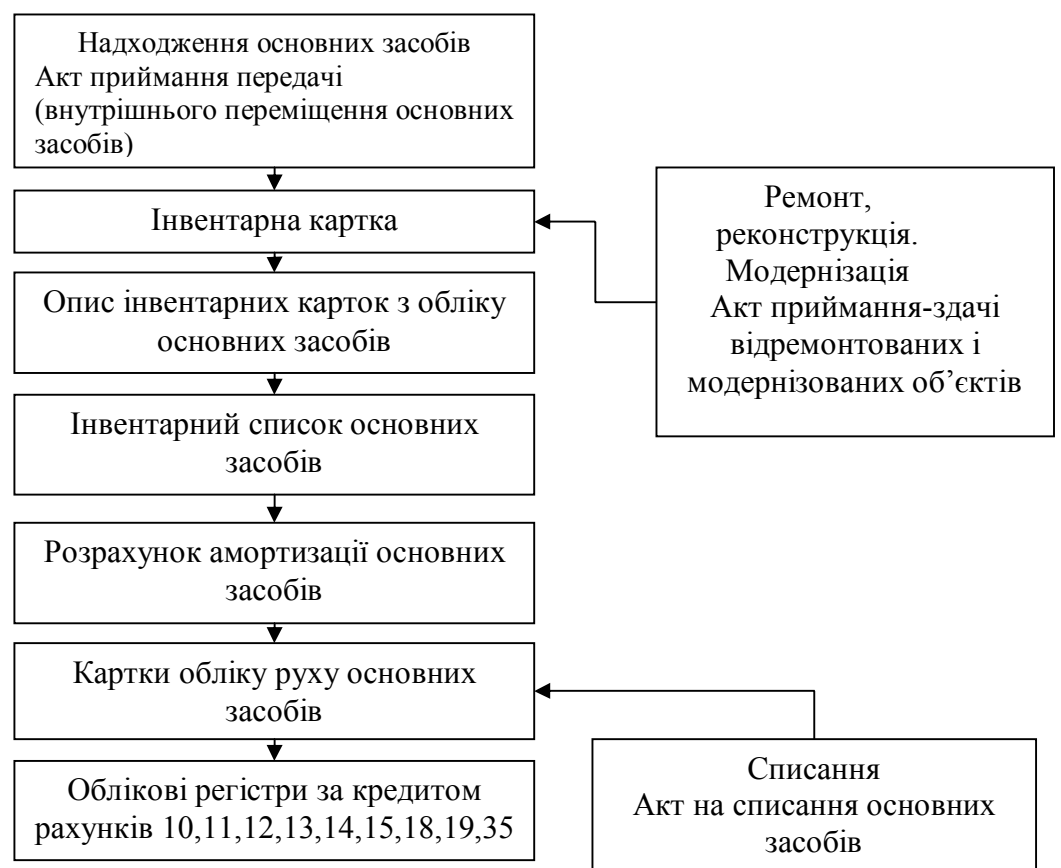


Рис.2.2 Схема документообігу операцій з основними засобами

Практика показує, що основні порушення і помилки допускаються при оформленні руху основних засобів. Тому слід зазначити, що на відміну від інших матеріальних цінностей, облік надходження основних засобів має певні особливості. Наприклад, при надходженні (придбанні) основних засобів застосовуються накладні, але ці документи не можуть служити підставою для оприбуткування та введення в експлуатацію цих активів. Лише акт приймання-передачі є первинним документом на основі якого здійснюється введення чи виведення основних засобів із експлуатації, передача іншому підприємству. Він є підставою для нарахування чи припинення амортизації по об'єктах основних засобів.

У «Акті прийому-передачі основних засобів» вказують: номер, дату оформлення, склад комісії, яка приймає об'єкт, його найменування, коротку технічну характеристику, початкову вартість, роблять відмітку про відкриття інвентарної картки. Акт складається на кожний окремий об'єкт основних засобів в одному примірнику і передається разом з технічною документацією в бухгалтерію, де на його підставі проводять запис в інвентарну картку, в якій вказують її номер, назву об'єкту, початкову вартість, дата і номер акту про введення в експлуатацію, суму зносу. При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт складають у двох примірниках у тому відділі, який дає основні засоби. Акт приймання передачі при безоплатній передачі основних засобів іншому підприємству складаються у двох примірниках) обом сторонам), а при продажу у трьох (два перші залишаються у продавця, а третій – передається покупцеві).

«Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується для оформлення приймання-передачі основних засобів із капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, тоді акт складається у двох примірниках (примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).

При ліквідації основних засобів на підприємстві складають акт на списання основних засобів типової форми ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», який застосовують для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Такі документи складаються у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. У них зазначається первина вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причина вибуття, витрати, пов'язані з вибуттям, фінансовий результат від списання об'єкта. Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо, відображають в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта». Акт передається в бухгалтерію, де на його підставі здійснюється запис в Інвентарному списку основних засобів та вилучають відповідну інвентарну картку обліку основних засобів.

Кожному об'єкту основних засобів на ТОВ «Шляховик» надається інвентарний номер і на нього відкривається «Інвентарна картка обліку основних засобів» типової форми, яка застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Інвентарні картки реєструють в спеціальному описі – «Описі інвентарних карток з обліку основних засобів».

«Інвентарний список основних засобів» застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в даному документі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Від шляхів надходження основних засобів на підприємство залежить вартість, за якою основні засоби будуть зараховуються на баланс. Протягом всього терміну експлуатації на підприємстві основні засоби відображаються за первісною вартістю. Порядок формування їх первісної вартості деталізовано на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Порядок формування первісної вартості основних засобів [16]

Якщо основні засоби виготовлені на підприємстві, то їх первісною вартістю буде собівартості виготовлення. Інформаційний джерелом експертного дослідження у цьому випадку є:

- проектна документація;
- кошторисна документація на створення об'єкта;

- первинні документи, які підтверджує матеріальні витрати та витрати на оплату праці, які пішли на створення об'єкта;
- аналітична документація за проміжними етапами робіт;
- аналітична документація по розподілу непрямих витрат.

Якщо основні засоби є внеском до статутного капіталу, то за первісну вартість приймається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Такою ж визнається первісна вартість основних засобів, які отримані безоплатно. У випадку придбання об'єктів основних засобів у результаті бартерних операцій, їх первісна вартість визначатиметься сутністю обміну (чи був обмін подібними чи неподібними основними засобами).

При здійсненні експертних досліджень необхідно звернути увагу на повноту формування фактичних витрат з придбання окремих об'єктів основних засобів. Склад первісної вартості основних засобів, відображено на рис. 2.4.

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження		Суми непрямих по датків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт - вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво; - оплату фахових послуг (архітекторів, юристів тощо).	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети		
Витрати, які включаються до первісної вартості основних засобів		
Первісна вартість основних засобів		
Витрати, які не включаються до первісної вартості основних засобів		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом (виключення складають витрати на створення кваліфікаційного активу)		Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання основних засобів або доведення його до стану, придатного до експлуатації

Рис. 2.4. Складові первісної вартості основних засобів [16]

При придбанні транспортних засобів у складі первісної вартості необхідно перевірити наявність податку на придбання автотранспортних засобів. Аудитору-експерту потрібно з'ясувати повноту внесення до розрахунків даних щодо кожного транспортного засобу, який підлягає оподаткуванню (об'єм циліндрів, потужність електродвигуна, довжина корпусу) та інші питання. Необхідно врахувати, що транспортні підприємства звільняються від сплати податку з власників транспортних засобів щодо тих транспортних засобів, які використовуються для перевезення пасажирів.

Об'єкт основних засобів, який отриманий в обмін на неподібний актив, оцінюється за справедливою вартістю переданого активу. Різниця між справедливою та балансовою вартістю переданого активу формує фінансовий результат від такого факту господарської діяльності. При обміні на подібний об'єкт основних засобів собівартістю останнього є його балансова вартість. За цих умов ніяких фінансових результатів не виникає.

Первісна вартість основних засобів не підлягає зміні, за виключенням наступних випадків: переобладнання об'єкта (розширення, добудова, дообладнання модернізація, реконструкція), проведеного у порядку здійснення капітальних інвестицій, переоцінки основних засобів.

Аудитор-експерт з'ясовує причини відхилень за всіма фактами незаконного надходження основних засобів, переміщення за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного оприбуткування основних засобів у реєстрах обліку облікових реєстрах.

З метою перевірки правильності оформлення вибуття об'єктів аудитор з'ясовує причини вибуття об'єктів, звіряє з первинними документами факт вибуття, а також перевіряє правильність визначення результатів вибуття, обґрунтованість списання основних засобів. Аудитору-експерту варто ознайомитись зі складом комісії, призначеної керівником для контролю за рухом і ліквідацією основних засобів (відповідно до наказу по підприємству).

Вибуття об'єкта основних засобів у разі ліквідації розглядається аудитором-експертом з точки зору обґрунтованості списання об'єкта,

своєчасності, правильності проведення ліквідаційних дій, а також своєчасності і правильності оприбуткування корисних залишків.

Окремо виділяється вибуття майна у вигляді втрат від непередбачених обставин: крадіжки, пожежі, стихійного лиха тощо. Завданням аудитора-експерта є визначення суми втрат підприємства, які виникли у зв'язку з вибуттям основних засобів. Якщо основні засоби ліквідовують внаслідок аварії чи інших надзвичайних ситуацій, то треба ознайомитися з актами про аварію, ліквідацію, а також з довідкою з метеорологічної служби, встановити, що призвело до надзвичайної ситуації.

Особливу увагу слід звернути на нарахування ПДВ при продажу, ліквідації основних засобів. Варто зазначити, що ліквідація основних засобів з метою оподаткування податком на додану вартість визнається операцією постачання, тобто оподатковуваною операцією, яка передбачає нарахування податкового зобов'язання (п.п. 14.1.191 ПКУ). Однак ч. 2 п.189.9 ПКУ вказує на обставини, які дозволяють не нараховувати податкові зобов'язання. Це ті випадки, коли ліквідація відбувається вимушено, під дією зовнішніх обставин. Ними є: знищення або руйнування основних засобів через дію обставин непереборної сили; розкрадання основних засобів, знищення, розбирання або перетворення основних засобів іншим способом, унаслідок чого об'єкт не може використовуватися за первинним призначенням. Підставою для звільнення від податкових зобов'язань з ПДВ є наявність відповідних документів (рис. 2.5.).

Тут варто вказати, що рішення про недоцільність використання об'єкта основних засобів або його непридатність має прийняти постійно діюча комісія підприємства і відобразити у Акті на списання основних засобів. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то це не є приводом списувати його з балансу. Тут рішення, знову таки, повинна прийняти постійно діюча комісія підприємства. Якщо комісією буде прийнято рішення про непридатність об'єкта основних засобів до використання, тоді він ліквідується. За таких умов податкове зобов'язання з ПДВ виникати не буде.

Випадок	Підтверджуючі документи
Ліквідація основних засобів у зв'язку з їх знищенням або руйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили	1. Сертифікат Торгово-промислової палати України, що підтверджує факт форс-мажору. 2. Акт на списання основних засобів
Розкрадання основних засобів	1. Інвентаризаційні документи 2. Акт на списання основних засобів. 3. Документи органів поліції
Знищення, розбирання або перетворення основних засобів іншим способом, унаслідок чого об'єкт не може використовуватися за первинним призначенням	1. Висновок експертної комісії стосовно неможливості використання основних засобів за первинним призначенням (об'єкт не підлягає ремонту, знищений, розібраний). 2. Акти на списання основних засобів

Рис. 2.5. Підстава для звільнення від податкових зобов'язань з ПДВ при ліквідації основних засобів

Підтверджуючими документами у цьому випадку будуть акт на списання та висновки експертної комісії, що підтверджують непридатність об'єкта до подальшого використання.

Ліквідація основних засобів за власною ініціативою вимагає нараховування податкових зобов'язань. У цьому випадку базою нарахування є звичайна ціна об'єкта, визначена на момент ліквідації. За таку ціну приймається його ринкова вартість, визначена з урахуванням фактора втрати об'єктом споживчих якостей, зношеності, старіння та ін.

У ході експертних досліджень встановлюють правильність розрахунку збитків від ліквідації основних засобів (витрати з ліквідації, недоамортизована сума списаних основних засобів).

У разі, якщо операції з основними засобами стосовно їх переміщення, оприбуткування, вибуття, документального оформлення не відображують або неправильно відображують у фінансовому обліку, треба виявити причини, що спричинили таку ситуацію.

Під час здійснення експертних досліджень операцій з орендованими основними засобами необхідно встановити наявність угод на оренду,

правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, порядок ремонту і повернення основних засобів орендодавцю.

За наявності договору оренди майна аудитор-експерт перевіряє договір оренди із зазначенням об'єкта оренди, термінів оренди, порядку розрахунків за орендною платою, порядку погашення витрат з ремонту і модернізації основних засобів, які орендуються; наявність реєстрації договору оренди. Крім того, перевіряється правильність визначення вартості майна, що передається в оренду. Аудитору-експерту також необхідно перевірити дотримання строків повернення або переходу права власності на об'єкт оренди, особливу увагу слід звертати на наявність актів звірки взаємних розрахунків орендодавця і орендаря.

У випадку оренди земельної ділянки перевіряється договір оренди (суборенди) або тимчасового користування земель із зазначенням реквізитів документа, який підтверджує право власності орендодавця на земельну ділянку.

Експертизу наявності та стану основних засобів здійснюється на основі проведення інвентаризації. Для цього потрібно вивчити інвентаризаційні матеріали (інвентаризаційні описи; порівнювальні відомості; протоколи інвентаризаційних комісій, де зазначаються результати (нестачі, лишки) і висновки щодо них; наказ керівника відповідно до якого приймається рішення щодо виявлених розбіжностей). Аудитор-експерт повинен оцінити достовірність поданих підприємством результатів проведеної інвентаризації, а також вивчити рішення, прийняті за її результатами, і перевірити правильність їх відображення в обліку.

З метою росту рівня доказовості результатів експертизи збереження і технічного стану основних засобів, аудитор-експерт, виконуючи прохання замовника, може провести інвентаризацію спільно з комісією, яку призначить керівник підприємства. До неї варто включити також в інженера-механіка. Це дозволить з'ясувати рівень розукомплектування окремих машин і устаткування, встановити причин наявності обладнання, яке не використовується або невстановлене. При проведенні інвентаризація комісія повинна керуватися

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України [69].

Інвентаризація дозволяє не тільки встановити факти нестач чи лишків активів, але і виявити ті активи, які втратили первісну якість, які не використовуються; перевірити реальну вартість активів зарахованих на баланс; встановити дотримання умов та порядку їх зберігання та правил утримання.

Методика проведення інвентаризації під час проведення експертизи стану основних засобів узагальнена на рис. 2.6.

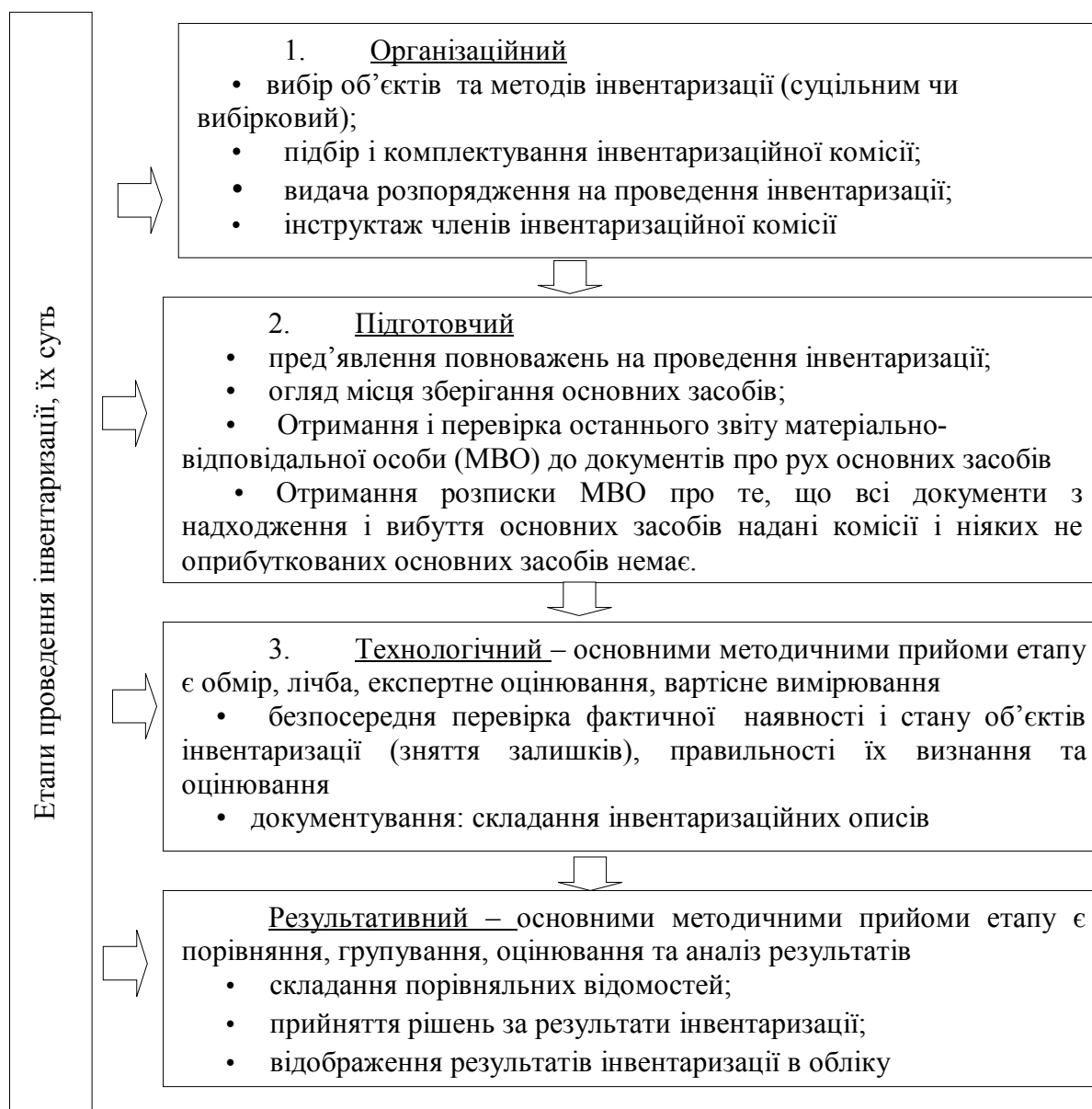


Рис. 2.6. Методика проведення інвентаризації під час проведення експертизи стану основних засобів

Аудиторська практика свідчить, що при перевірці інвентаризаційних матеріалів найчастіше зустрічаються такі порушення [55]:

- відсутність членів інвентаризаційної комісії на інвентаризаційних матеріалах;
- відсутність розписки матеріально-відповідальної особи та підписів на кожній сторінці інвентаризаційного опису;
- відсутність прописом загальної кількості об'єктів матеріальних необоротних активів і їх вартості активів на кожній сторінці інвентаризаційного опису;
- не підписані та незавірені членами комісії помилки та виправлення.

Експертиза стану основних засобів передбачає оцінку відповідності їх фактичного стану технічним характеристикам, які відображені у паспортах та іншій технічній документації. Особлива увага приділяється оцінці працездатності активної частини основних засобів, їх технічному стану та рівню завантаженню під час виробничого процесу. Для цього використовують коефіцієнти оновлення, вибуття, зносу, придатності, інтенсивного і екстенсивного використання, а також показник середнього віку основних засобів. Такі розрахунки дозволяють обґрунтовано охарактеризувати стан основних засобів підприємства. Методика розрахунку даних коефіцієнтів відображена у розділі 3.

Вивчення господарської практики дозволяє викоремити основні випадки порушень, пов'язаних з операціями, які відображають рух основних засобів. Ними є заміна нових основних засобів на раніше списані чи подібні об'єкти, оприбуткування підприємством розукомплектованих основних засобів, факти знищення внаслідок надзвичайних подій або їх розкрадання чи нестач основних засобів, переміщення основних засобів без відповідних на це документів тощо. У додатку Б узагальнено типові помилками, які виникають при відображенні в обліку стану та руху основних засобів.

Усю інформацію отриману під час експертних досліджень фіксують у робочих документах, зазначаючи конкретні ситуації, причинно-наслідкові зв'язки, результати застосованих контрольних процедур.

2.3. Економічна експертиза операцій з переоцінки, зменшення корисності та амортизації основних засобів

Переоцінка основних засобів пов'язана із визначенням зміни їх вартості, яке відбувається під впливом факторів зовнішнього середовища. Практичне використання результатів переоцінки основних засобів дозволяє наблизити їх вартість до реальної величини, що дозволяє отримувати достовірніші дані при формуванні собівартості та ціни продукції, є доречним при здійсненні операцій з продажу таких активів. Збільшення первісної вартості основних засобів у ході переоцінки дозволяє підприємству зменшити податкові платежі з прибутку за рахунок росту суми амортизаційних відрахувань.

В процесі експертних досліджень аудитор-експерт повинен оцінити правильність проведення переоцінки основних засобів.

Основними документами, які перевіряються аудитором-експертом у цьому випадку є:

- наказ керівника підприємства про проведення переоцінки основних засобів (всіх або окремо взятих груп);
- документи, які обґрунтовують ринкову вартість об'єктів, що переоцінюються на дату переоцінки;
- облікові документи, що підтверджують перерахунок вартості об'єктів основних засобів.

Ще потрібно звернути увагу на порядок відображення в обліку результатів переоцінки, оскільки він є різним для об'єктів, які переоцінюються вперше та повторно.

Основні аудиторські процедури, які виконуються при проведенні експертизи операцій з переоцінки основних засобів узагальнено у таблиці 2.1.

Аудиторські процедури при проведенні експертизи операцій з переоцінки
основних засобів [55]

Напрямок	Аудиторські процедури
1. Експертиза повноти та правильності проведення операцій з переоцінки основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> • Установлення необхідності переоцінки основних засобів (за рішенням керівництва) • Перевірка періодичності проведення переоцінки основних засобів • Установлення суб'єкта, що проводив переоцінку основних засобів • Установлення належності об'єктів основних засобів даному підприємству незалежно від технічного стану (рівня зносу) • Перевірка проведення переоцінки основних засобів, що перебувають у запасі, консервації, зданих в оренду або в безповоротне використання (із урахування того, що такі основні засоби обліковують на балансі підприємства) • Установлення видів переоцінки • Установлення кількості методів, використаних для досягнення достовірної оцінки кожного об'єкта основних засобів • Перевірка проведення переоцінки незавершеного будівництва, і невстановленого обладнання для приведення їх балансової вартості у відповідність із поточним рівнем цін.
2. Експертиза правильності документального відображення результатів переоцінки	<ul style="list-style-type: none"> • Перевірка наявності та правильності заповнення інвентаризаційних описів, інвентарних карток обліку основних засобів, технічних паспортів та іншої технічної документації • Перевірка наявності та правильності заповнення первинного документа щодо проведення переоцінки основних засобів (відомість переоцінки основних засобів) • Перевірка наявності акта за результатами переоцінки.

При проведенні експертизи звертають увагу на охопленість основних засобів такою процедурою. Варто зазначити, що переоцінка одного об'єкта основних засобів вимагає переоцінки всіх об'єктів групи до якої входить цей об'єкт. При цьому переоцінюють усі основні засоби, які діючі, так і ті які знаходяться на консервації; у резерві; у незавершеному будівництві; підготовлені до списання.

Переоцінена первісна вартість і знос розраховується як добуток первісної вартості та зносу до переоцінки на коефіцієнт переоцінки. Останній розраховується як частка від ділення справедливої вартості основних засобів на його залишкову вартість.

Розглянемо алгоритм переоцінки основних засобів на конкретному прикладі, з використанням даних підприємства за три останні роки. Станом на 31.12.2015 року первісна вартість деревообробного верстата складає 121 тис. грн., нагромаджена сума зносу, розрахована прямолінійним методом нарахування амортизації – 48 тис. грн. Верстат придбаний 04.01.2013 року. Ліквідаційна вартість відсутня, строк корисного використання 5 років. Справедлива вартість верстата на 31.12.2015 року складає 87 тис. грн., на 31.12.2016 року – 36 тис. грн., на 31.12.2017 року – 29 тис. грн.

Станом на 31.12.2015 р. обліковий персонал підприємства повинен зробити такі розрахунки (див табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розрахунок сум переоцінки деревообробного верстата на 31.12.2015 року

Показник	Об'єкт основних засобів до переоцінки, тис. грн.	Справедлива вартість об'єкта основних засобів, тис.грн.	Індекс переоцінки	Об'єкт основних засобів після переоцінки, тис.грн.
Первісна вартість	121			145
Накопичений знос	48			58
Залишкова вартість	73	87	1,2	87

Згідно нормативно-правових актів сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів збільшує капітал в дооцінках і відображається у складі іншого сукупного доходу, а сума уцінки показується у складі витрат звітного періоду у тому випадку, якщо до цього дооцінка не здійснювалася. У нашому випадку облікові проведення будуть такими: дебет 104 «Машини та обладнання» – на суму 24 тис. грн.; кредит 411 «Дооцінка основних засобів» – на суму 14 тис. грн.; кредит 131 «Знос основних засобів» – на суму 10 тис. грн.

Відображення результатів наступних переоцінок залежить від тенденції і розміру змін справедливої вартості об'єкта основних засобів.

У разі уцінки об'єкта, що раніше був дооцінений, сума уцінки списується на зменшення суми капіталу у дооцінках та відображається в іншому

сукупному доході у сумі, що не перевищує суму попередніх дооцінок, а сума уцінки, що залишилася відображається у складі витрати звітного періоду.

Станом на 31.12.2016 року обліковим персоналом підприємства зроблено розрахунки, які узагальнено в таб.2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок сум переоцінки деревообробного верстата на 31.12.2016 року

Показник	Об'єкт основних засобів до переоцінки, тис.грн.	Справедлива вартість об'єкта основних засобів, тис. грн.	Індекс переоцінки	Об'єкт основних засобів після переоцінки, тис.грн.
Первісна вартість	145			90
Накопичений знос	87			54
Залишкова вартість	58	36	0,621	36

Індекс переоцінки складає 0,621 (36 тис. грн. : 58 тис. грн.). Переоцінена первісна вартість деревообробного верстата – 90 тис. грн (145 тис. грн. × 0,621). Оскільки на підприємстві застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації, тому сума амортизаційних відрахувань за 2016 рік складає 29 тис.грн. Для її визначення потрібно залишкову вартість верстата (87 тис. грн.) поділити на кількість років, що залишилося до кінця строку його експлуатації (3 роки). Тоді сума накопиченого зносу складе 87 тис.грн. (58 тис. грн. + 29 тис. грн.). Звідси, переоцінена сума накопиченого зносу 54 тис. грн. (87 тис. грн. × 0,621). Сума уцінки накопиченого зносу – 33 тис.грн. (54 тис. грн. – 87 тис. грн.). Сума уцінки залишкової вартості деревообробного верстата – 51 тис.грн. (36 тис.грн. – 87 тис. грн.).

За даними проведених розрахунків уцінки деревообробного верстата мають бути здійснені такі облікові проведення: дебет 411 «Уцінка основних засобів» – 14 тис. грн.; дебет 131 «Знос основних засобів» – 33 тис. грн.; дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» – 8 тис. грн.; кредит 104 «Машини та обладнання» – 55 тис. грн.

Якщо в наступному періоді виникне необхідність дооцінки верстата, то сума такої дооцінки буде визнаватися доходом у сумі, що не перевищує суми попередніх уцінок цього об'єкта, віднесена на витрати, а різниця між сумою дооцінки та сумою раніше віднесеної на витрати уцінки відноситься на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

Використовуючи дані попереднього числового прикладу розрахунки на 31.12.2017 року повинні бути такими (таб. 2.4).

Таблиця 2.4

Розрахунок сум переоцінки деревообробного верстата на 31.12.2017 року

Показник	Об'єкт основних засобів до переоцінки, тис.грн.	Справедлива вартість об'єкта основних засобів, тис. грн.	Індекс переоцінки	Об'єкт основних засобів після переоцінки, тис.грн
Первісна вартість	90			144
Накопичений знос	72			115
Залишкова вартість	18	29	1,6	29

Індекс переоцінки деревообробного верстата на 31.12.2017 року складає 1,6 (29 тис.грн.: 18 тис. грн). Звідси переоцінена первісна вартість –144 тис. грн. (90 тис. грн. × 1,6). Сума нарахованої амортизації за 2017 рік – 18 тис.грн., таким чином, накопичений знос – 72 тис. грн. (36 тис. грн. + 18 тис.грн.). Переоцінена сума накопиченого зносу 115 тис. грн.(72 тис.грн. × 1,6); сума дооцінки накопиченого зносу –43 тис. грн. (115 тис.грн. – 72 тис.грн.); сума дооцінки залишкової вартості деревообробного верстата 11 тис. грн. (29 тис. грн. – 18 тис. грн. Мовою облікових проведення результат переоцінки буде таким: дебет 104 «Машини і обладнання» – 54 тис.грн.; кредит 411 «Дооцінка основних засобів» – 3 тис. грн.; кредит 131 «Знос основних засобів» – 43 тис. грн.; кредит 746 «Інші доходи» – 8 тис. грн.

За кредитом рахунку 746 «Інші доходи» потрібно відобразити лише 8 тис.грн., бо при проведенні попередньої уцінки витрати було визнано у такій

сумі а решту 3 тис.грн. ($11000-8000=3000$ грн.) потрібно віднести на збільшення капіталу у дооцінках та включити до складу іншого сукупного доходу.

Отримавши у власність основні засоби, підприємство очікує від них отримання певних економічних вигід. Проте з плином часу через дію різних причин очікування можуть не виправдатися – основні засоби можуть принести менше корисності, а ніж планувалося. Згідно П(С)БО 7 зменшення корисності об'єкта основних засобів є втратою ним економічної вигоди у сумі перевищення його залишкової вартості над сумою очікуваного відшкодування [67]. Остання відображає більшу з двох оцінок: чисту вартість реалізації об'єкта основних засобів чи теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від його використання.

Чиста вартість реалізації визначається ринковою кон'юнктурою та визначається цінами активного ринку за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. Якщо для конкретного об'єкту відсутній активний ринок його чиста вартість реалізації ґрунтується на наявній інформації про суму, яку підприємство може одержати за актив на дату формування фінансової звітності в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

Майбутні чисті грошові надходження залежать від технічних можливостей об'єкта основних засобів, а саме його здатності виробляти певні споживні вартості (продукцію, послуги). Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання об'єкту основних засобів розраховується із застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від його використання та продажу наприкінці строку корисного використання. Теперішня вартість майбутніх грошових потоків від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період, який не перевищує п'яти років. Ставка дисконту встановлюється на рівні середньоринкових кредитних ставок або визначається за допомогою методу середньозваженої вартості капіталу підприємства.

Враховуючи те, що корисність об'єкта основних засобів з часом може збільшуватися або зменшуватися, то її вважають непостійною величиною. Процедуру зменшення корисності слід відрізнити від процедури уцінки. Уцінка об'єкта основних засобів також здійснюється за умови значної різниці між залишковою і справедливо (ринковою) вартістю та відображає здешевлення об'єкта, однак веде до зміни його первісної вартості та суму зносу. При зменшенні корисності основних засобів зміни зазнає лише сума зносу.

Оцінюють зменшення корисності активів на дату формування річної фінансової звітності. На зменшення корисності активів можуть вказувати ознаки, перелік яких подано у П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [68]. Серед них: суттєве зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду; старіння чи фізичне пошкодження активу; суттєві негативні зміни у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду; перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю і ін.

Відповідно до п. 8 ПБО 28 процедуру зменшення корисності здійснюють щодо кожної одиниці основних засобів. Однак, якщо неможливо визначити суму очікуваного відшкодування певного об'єкту основних засобів, то визначається сума очікуваного відшкодування групи основних засобів, яка генерує грошові потоки і до якої належить об'єкт.

Варто зазначити, що при одночасному настанні ситуації коли виникає право на проведення уцінки та зменшення корисності об'єкта основних засобів, пріоритетним визнається право на зменшення корисності. Через це спочатку зменшують корисність об'єкта основних засобів, а після цього розглядають питання з проведення його уцінки, але вже з врахуванням даних, отриманих після виконання процедури зменшення корисності. Така ситуація пояснюється тим, що вартість є похідною від стану активу, а не навпаки.

Відповідно до п. 31 П(С)БО 7 втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, включаються до

складу витрат звітнього періоду з одночасним збільшенням суми зносу основних засобів. Якщо основні засоби відображаються в обліку за переоціненою вартістю, то сума зменшення корисності активу відноситься на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітнього періоду [67].

Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. По основних засобах, які відображаються за переоціненою вартістю, дохід визнається у сумі попередньо визнаних витрат періоду, а решта суми відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається у складі іншого додаткового капіталу (аналогічно відображенню в обліку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені) [68].

Розглянемо порядок проведення операцій від зменшення корисності об'єктів основних засобів і здійснення їх переоцінки з використанням даних ТОВ «Шляховик». На 31.12.2017 року первісна вартість токарного верстата, який не піддавався жодній процедурі переоцінки чи зменшенню корисності, складає 78571 грн., а сума зносу – 26191 грн. Відповідно, його залишкова вартість буде дорівнювати 52380 грн. Чиста вартість реалізації токарного верстата – 45572 грн., а сума майбутніх чистих грошових надходжень від його експлуатації дорівнює встановлена на рівні 46094 грн. Оскільки дві величини менші від залишкової вартості, то це свідчить про зменшення корисності токарного верстата.

Справедлива вартість токарного верстата на дату формування фінансової звітності складає 45415 грн., це дозволяє провести переоцінку та об'єкта основних засобів, бо відмінність від залишкової вартості складає 6965 грн. та перевищує встановлений граничний рівень – 10%. Враховуючи першочерговість визначення втрати корисності об'єкта, розрахуємо її.

Враховуючи вимоги стандарту та згідно наведених даних, сума очікуваного відшкодування токарного верстата встановлюється на рівні 46094 грн., тобто характеризує теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від його експлуатації. Суму зменшення корисності можна розрахувати за формулою:

$$СЗК = ЗВ - ТЧГН = 52380 - 46094 = 6286 \text{ грн.}$$

де

СЗК – сума зменшення корисності об'єкта основних засобів;

ЗВ – залишкова вартість об'єкта основних засобів;

ТЧГН – теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від експлуатації об'єкта основних засобів.

Враховуючи вимоги п. 31 П(С)БО 7, сума, на яку відбулося зменшення корисності, списується на поточні витрати підприємства з одночасним збільшенням суми нарахованого зносу [67]. Обліковий запис, який відобразатиме зменшення корисності токарного верстата буде наступним Д-т 972 «Втрати від зменшення корисності активів» К-т 131 «Знос основних засобів» на суму 6286 грн.

Після здійснення операції зі зменшення корисності токарного верстата, його залишкова вартість буде складати 46094 грн., що більше його справедливої вартості на 618 грн. (46094-45415). Ця різниця складає лише 1,5% (680 грн. : 46094 грн. × 100%) залишкової вартості об'єкта і є значно меншою від встановленої межі суттєвості, що дорівнює 10%. За таких умов уцінки вартості токарного верстата робити не потрібно.

Внесемо зміни в дану ситуацію. Нехай на дату формування фінансової звітності балансу чиста вартість реалізації токарного верстата встановлена на рівні 45572 грн., а сума майбутніх чистих грошових надходжень від його експлуатації складає 45047 грн. Оскільки дві величини менші від залишкової вартості об'єкта, то це вказує існування факту зменшення корисності токарного верстата.

Справедлива вартість токарного верстата на дату формування фінансової звітності дорівнює 39966 грн., різниця між залишковою вартістю і нею дорівнює 12414 грн. ($52380 - 39966 = 12414$ грн.). Ця сума перевищує встановлену межу суттєвості у 10% та дозволяє провести переоцінку токарного верстата. Визначимо суму зменшення корисності токарного верстата. Сумою очікуваного відшкодування верстата у цьому випадку буде чиста вартість його реалізації, тобто 45572 грн., адже вона більша за теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від експлуатації токарного верстата. Сума зменшення корисності складає 6808 грн. ($52380 - 45572 = 6808$ грн.).

Облікові записи пов'язані із зменшенням корисності токарного верстата будуть такими: Д-т 972 «Втрати від зменшення корисності активів» К-т 131 «Знос основних засобів» на суму 6808 грн.

Після виконання процедури зі зменшення корисності токарного верстата потрібно перевірити наявність підстав для його переоцінки. Залишкова вартість станка після виконання процедури зменшення корисності складає 45572 грн. ($52380 - 6808 = 45572$ грн). Різниця між залишковою і справедливою вартістю 5606 грн. ($45572 - 39966 = 5606$ грн). Ця різниця складає 12,3% ($5606 : 45572 \times 100\% = 12,3\%$), що більше встановленої межі суттєвості і дає право на здійснення переоцінки, а саме уцінки.

Визначаємо індекс переоцінки: $39966 \text{ грн.} : 45572 \text{ грн.} = 0,877$. Тоді сума переоціненої первісної вартості складе 68907 грн. ($78571 \times 0,877$).

Визначаємо суму уцінки первісної вартості – $78571 - 68907 = 9664$ грн.

Визначаємо суму переоціненого зносу:

$$(26191 \text{ грн.} + 6808 \text{ грн.}) \times 0,877 = 28940 \text{ грн.}$$

Визначаємо суму уцінки зносу:

$$32477 - 28940 = 3537 \text{ грн.}$$

Відображення операції з переоцінки станка у фінансовому обліку буде наступним (таб. 2.5).

Таблиця 2.5

Відображення операції з переоцінки токарного верстата у фінансовому
обліку

№ з/п	Зміст операції	Обліковий запис		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображено суму уцінки нарахованого зносу об'єкта	13	10	3537
2	Відображено суму уцінки первісної вартості об'єкта	975	10	6127

Згідно зроблених розрахунків, сума уцінки первісної вартості станка складає 9664 грн., однак частина її віднесена на зменшення суми нарахованого зносу (3537 грн.), то сума 6127 відобразатиме ту її частину, що залишилася

Якщо на дату формування Звіту про фінансовий стан ознаки, які характеризують зменшення токарного верстата перестануть існувати, то підприємство зможе визначити вигоди від відновлення його корисності у вигляді іншого доходу з одночасним збільшенням балансової (залишкової) вартості такого об'єкта основних засобів.

До ознак, які свідчать про відновлення корисності активи відносять зміни, які відбулися у звітному періоді, а саме [68]:

- суттєво зросла справедлива вартість активу;
- змінилося технологічне, ринкове, економічне або правове середовище підприємства, що вплинуло на його діяльність;
- зменшилися ринкові ставки, які визначають ставку дисконтну, що суттєво збільшило суму очікуваного відшкодування активу;
- зросла ефективність використання активу.

У ході проведення експертизи розрахунків з нарахування амортизації основних засобів, аудитор-експерт звертає увагу на відповідність використаного обліковим персоналом методу, тому, який вказано у наказі про облікову політику, оцінює правильність вибору і методу його застосування.

При цьому він встановлює повноту охоплення основних засобів процедурою нарахування амортизації (об'єктом нарахування є всі основні

засоби, крім землі, адже її вартість не зменшується у процесі використання); визначає чи не нараховувалася амортизація на об'єкти, залишкова вартість яких дорівнює нулю; чи призупинялося нарахування амортизації на період перебування об'єктів на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації.

Важливим є вивчення періодичності нарахування амортизації. Амортизацію нараховують щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання. Припиняється нарахування амортизації починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.

Документальними джерелами перевірки є відомості нарахування амортизації у розрізі класифікаційних груп. Нараховані амортизаційні відрахування показуються за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і дебетом відповідних рахунків витрат (залежно від місця використання об'єктів основних засобів).

Підприємства можуть нараховувати амортизацію основних засобів, застосовуючи такі методи як: прямолінійний; виробничий; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний. Три останніх є методами прискореної амортизації. У додатку В наведено алгоритм нарахування амортизації зазначеними методами.

За прямолінійним методом витратами поточного періоду впродовж усього строку корисного використання активу визнається завжди однакова частина вартості об'єкта основних засобів, що амортизується. Сума амортизації визначається діленням вартості основних засобів, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Прямолінійний метод нарахування амортизації простий, стабільний і послідовний, що пояснює його, популярність та широке використання на практиці. Він побудований на припущенні, що основні засоби рівномірно зношуються впродовж строку їх використання. Це припущення, може бути застосоване до будинків, споруд та передавала них пристроїв. Хоча при цьому

ігнорується те, що з часом ступінь зношеності основних засобів зростає і вони потребують більших витрат на обслуговування та ремонт. Крім того, цей метод не враховує можливості швидкого морального зносу деяких об'єктів основних засобів.

Виробничий метод застосовується, як правило, до активної частини основних засобів, які експлуатуються нерівномірно. Він ґрунтується на тому, що величина амортизації є результатом експлуатації об'єкта і залежить від обсягу виробленої на ньому продукції. Тому для її визначення потрібно мати дані про розрахунковий сумарний обсяг продукції у натуральних показниках за весь строк корисного використання і фактичний обсяг одиниць продукції у конкретному періоді. Виробнича експлуатація об'єкта може бути виражена у годинах роботи, у кілометрах пробігу тощо.

Нарахування амортизації за виробничим методом можна вважати обґрунтованим у разі, коли фактично отриманий дохід від використання основного засобу дійсно пов'язаний з обсягом виробленої за його допомогою продукції у кожному обліковому періоді.

При використанні цього методу амортизація виробничого обладнання розглядається як змінні витрати, оскільки її сума змінюється прямо пропорційно до прийнятої бази – кількості одиниць виготовленої продукції (або до відпрацьованих годин). Теоретично простий і раціональний виробничий метод застосовувався в Україні, головним чином, на підприємствах автомобільного транспорту, в гірничо-добувних галузях, у важкому машинобудуванні тощо. Однак він не набув значного поширення на практиці, оскільки важко встановити конкретний обсяг продукції, яка буде вироблена з використанням об'єкта основних засобів протягом строку його корисного використання, або кількість відпрацьованих годин. Цей метод виправдав себе на підприємствах, що спеціалізуються на виробництві одного виду продукту або послуг.

Методи прискореної амортизації основних засобів сприяють прискоренню процесу їх оновлення. Порівняно з прямолінійним методом, вони

передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні, із зменшенням амортизаційних відрахувань з періоду в період впродовж строку корисного використання. Дегресивні методи ґрунтуються на таких аргументах. З одного боку, в перші роки експлуатації актив є технічно і фізично новим, потребує незначних витрат на ремонт та утримання і може принести більший дохід, ніж у наступні роки, тому за принципом відповідності доцільно в ці роки більшу частину його первісної вартості відносити на поточні витрати. З іншого боку, ефективність використання основних засобів зменшується з року в рік, а витрати на ремонт відповідно зростають. Тому загальна сума річних витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, залишається приблизно однаковою, протягом життєвого циклу об'єкта.

При застосуванні дегресивних методів амортизації об'єктів основних засобів строк їх корисного використання має становити не більше, ніж 50% від строку економічного зносу. Тоді загальні витрати на експлуатацію зменшуватимуться з періоду в період впродовж строку корисного використання, через амортизаційні відрахування відшкодуватиметься 60-70% вартості об'єкта і ліквідаційна вартість буде досить високою.

Застосування методів прискореної амортизації виправдано для активів, яким притаманний швидкий моральний знос. Швидка заміна основних засобів зумовлена і потребами в оновленні продукції, зростанні її якості, збільшенні обсягів виробництва, розвитку технології.

Прискорена амортизація – один із дійових способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість і накопиченого зносу. Її впровадження продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави.

Історично методи прискореної амортизації виникли у воєнних галузях, потім вони стали джерелом фінансових ресурсів для розвитку прогресивних галузей виробництва. Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у фінансовому обліку методів прискореної амортизації основних засобів. Особливість методу прискореного зменшення залишкової вартості полягає в тому, що норма амортизації, обчислена за прямолінійним методом

виходячи із строку корисного використання об'єкта основних засобів, подвоюється і застосовується до залишкової вартості об'єкта. У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах разом з існуванням подвійного зменшення він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що не передбачається П(С)БО 7.

Кумулятивний метод полягає в тому, що для підрахунку суми амортизації за обліковий період вартість активу, яка амортизується, множать на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний метод є простим і раціональним, забезпечує повне відшкодування вартості об'єкта, що амортизується, до кінця строку експлуатації, але має певний недолік, який вважають значним. За цього методу не завжди додержується принцип відповідності: сума амортизації, визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується з фактичною експлуатацією активу, а отже, і з отриманими від цього доходами.

Огляд літератури свідчить про відсутність певних правил (рекомендацій) щодо вибору методу амортизації, який був би найкращим для підприємств різних організаційно правових форм та галузей, об'єктів основних засобів та способів їх використання. Усі методи можна вважати рівноцінними, вони переслідують одну мету, але кожний з них для відповідних періодів корисного використання визначає різні суми амортизації.

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Обраний метод має сприяти прискоренню оновлення основних засобів, визначенню реальної величини прибутку, найкраще враховувати усі фактори, пов'язані з експлуатацією об'єкта основних засобів тощо.

Водночас докладний аналіз цих методів наводить на думку, що між деякими з них немає суттєвої відмінності як в теоретичному плані, так і за практичними результатами (табл. 2.6), що може бути підставою для їх

скорочення. Йдеться про метод прискореного зменшення залишкової вартості і метод зменшення залишкової вартості.

Таблиця 2.6

Методи нарахування амортизації основних засобів і фактори, пов'язані з їх використанням

№	Метод амортизації	Фактори експлуатації об'єкта основних засобів, що впливають на очікуваний спосіб отримання економічних вигід від його використання
1	Прямолінійний	Рівномірна експлуатація об'єкта, пов'язаного з виробництвом різномірної продукції. Незначний моральний знос
2	Зменшення залишкової вартості	Об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції. Швидкий фізичний і моральний (або тільки моральний) знос. Необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	Об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції. Швидкий фізичний і моральний (або тільки моральний) знос. Необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів.
4	Кумулятивний	Об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції. Швидкий фізичний і моральний (або тільки моральний) знос. Необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів. Строк експлуатації вимірюється цілим числом років
5	Виробничий	Об'єкт використовується для виробництва одного виду продукції або надання тих самих послуг. Нерівномірна експлуатація об'єкта. Економічні вигоди, втілені в основних засобах, зменшуються не просто з плином часу, а залежно від експлуатації об'єкта. Строк корисного використання об'єкта безпосередньо визначається його ресурсом: кількістю випущених за його допомогою одиниць продукції, пробігом, годинами праці тощо. Кількість планової і випущеної продукції з використанням об'єкта надійно вимірюється. Роль морального зносу незначна.

Прискорене зменшення залишкової вартості порівняно з простим можливе тільки за певних комбінацій строку експлуатації та співвідношення ліквідаційної і первісної вартості об'єкта основних засобів. Це легко вивести із нерівності – норма амортизації у разі прискореного зменшення повинна бути більшою, ніж при простому. Метод прискореного зменшення залишкової вартості відповідає своїй назві лише за умови невеликого терміну експлуатації і за досить значної ліквідаційної вартості. Коли ж ліквідаційну вартість

приймають такою, що дорівнює нулю, умов для застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості практично не залишається. Аналогічні результати, і без будь-яких застережень, дає метод зменшення залишкової вартості.

Вибір методів нарахування амортизації на кожному підприємстві здійснюється спільно – керівником, головним бухгалтером та економічними службами. Незалежно від обраного методу амортизації його послідовне застосування є необхідною умовою для забезпечення зіставності результатів діяльності підприємства за різні періоди.

П(С)БО вимагають послідовного від одного періоду до іншого застосування методів амортизації. Виняток становлять лише випадки, коли зміна обставин виправдовує зміну методу амортизації. Причини зміни розкриваються у примітках до фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз наявності, стану та руху основних засобів

Аналіз основних засобів здійснюється з метою оцінки динаміки їх обсягу, складу, рівня зношеності та придатності, інтенсивності оновлення та вибуття, ефективності використання.

Оцінюючи обсяг та динаміку зміни основних засобів, враховують, що збільшення їх вартості може не тільки вказувати на ріст виробничого потенціалу підприємства, але і свідчити про зниження мобільності кативів, скорочення обсягу власного оборотного капіталу і погіршення фінансової стійкості. Як позитивну слід оцінювати тенденцією перевищення темпів росту обсягу виготовленої та реалізованої продукції, валового прибутку над темпами росту основних засобів. Така ситуація зумовлює ріст показників ефективності використання капіталу підприємства.

Проаналізуємо динаміку основних засобів як складову активів загалом та складову необоротних активів, зокрема, скориставшись даними фінансової звітності ТОВ «Шляховик» на основі додатку Г. Результати розрахунку подамо в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Оцінка складу, структури і динаміки активів ТОВ «Шляховик» за 2017 рік

(тис. грн.)

Групи основних засобів	На початок 2017 року		На кінець 2017 року		Динаміка		
	у сумі	у %	у сумі	у %	абсолютна	відносна, %	у структурі, %
1. Необоротні активи	27702	54,4	27328	51,7	-374	-1,35	-2,7
В т.ч. основні засоби	26724	52,5	26366	49,9	-358	-1,34	-2,6
2. Оборотні активи	23247	45,6	25554	48,3	2307	9,9	2,7
Разом активів	50949	100	52882	100	1933	3,8	-

Дані таблиці 3.1 вказують на те, що ТОВ «Шляховик» на кінець 2017 року володіло капіталом на суму 52882 тис.грн. За 2017 рік його величина зросла на 1933 тис.грн. або на 3,8%, що слід оцінювати позитивно.

У структурі капіталу ТОВ «Шляховик» переважає частка необоротних активів, яка за звітний період вона зменшилася 2,7%. Ця тенденція свідчить про підвищення рівня мобільності капіталу.

На кінець 2017 року ТОВ «Шляховик» володіло основними засобами на суму 25554 тис.грн., що складає 49,9% всіх його активів. За звітний рік підприємство вартість основних засобів збільшилася на 358 тис.грн або на 1,34%.

На основі оцінки співвідношення вартості окремих видів основних засобів до загальної їх вартості визначається їх структура, розраховується частка активної та пасивної частини. Зіставляючи структуру основних засобів за ряд звітних періодів, оцінюють динаміку та її зміну. Ріст частки активної частини основних засобів свідчить про прогресивність їх структури, підвищення технічної оснащеності господарюючого суб'єкта, веде до збільшення обсягу продукції, росту фондівдачі, а тому оцінюється позитивно. Проте недостатній рівень пасивної частини буде свідчити про відсутність нормальних умов праці, що може спричинити травматизм, ріст плинності кадрів, приведе до зниження продуктивності праці.

Проаналізуємо структуру основних засобів підприємства та їх динаміку, узагальнивши результати у табл. 3.2.

Дані таблиці 3.2 свідчать про те, що структура основних підприємства за 2017 рік суттєво не змінилася. Найбільшу частку у складі основних засобів займають будинки і споруди, а саме 36,9%. Як негативну тенденцію слід відмітити деяке зниження вартості активної частини основних засобів. Так, вартість машин і обладнання скоротилася на 99 тис.грн. або 2,7%, проте їх частка у складі основних засобів не змінилася.

Таблиця 3.2

Оцінка складу, структури і динаміки основних засобів підприємства за 2017 рік
(тис. грн.)

Групи основних засобів	На початок 2017 року		На кінець 2017 року		Динаміка		
	у сумі	у %	у сумі	у %	абсолютна	відносна, %	у структурі, %
Будинки та споруди	9603	35,9	9635	36,5	32	0,3	0,6
Транспортні засоби	3653	13,7	3665	13,9	12	0,3	0,2
Машини та обладнання	7410	27,7	7311	27,7	-99	-2,7	-
Інструменти, прилади, інвентар	2700	10,0	2217	8,4	-483	-17,9	-1,6
Інші основні засоби	1000	3,7	1088	4,1	88	8,8	0,4
Малоцінні необоротні матеріальні активи	2358	9,0	2450	9,4	92	3,9	-
Всього:	26724	100	26366	100	-361	-13,5	-

Як позитивну тенденцію у динаміці основних засобів слід оцінювати перевищення темпів росту виробничих основних засобів порівняно з невиробничими, активної частини порівняно з пасивною. Дещо інша ситуація притаманна для підприємства. Це свідчить про не досить вдалу економічну політику підприємства щодо підвищення ефективності використання основних засобів.

Аналізуючи структуру основних засобів викоремлюють з них частку тих щодо яких існують обмеження права власності, які перебувають у заставі, тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція), вилучені для продажу і т.п.

Для характеристики руху основних засобів використовують коефіцієнти оновлення та вибуття.

Коефіцієнт оновлення визначають діленням вартості основних засобів, які надійшли за звітний період до їх вартості на кінець цього періоду. Такий розрахунок відображає частку нових основних засобів, якими володіє від підприємство на кінець звітного періоду. Для розрахунку коефіцієнту вибуття

розраховують частку від ділення вартості вибулих основних засобів до первісної вартості основних засобів, яким володіло підприємство на початок звітного періоду. Коефіцієнт вибуття відображає частку основних засобів, які вибули у звітному періоді через зношеність та інші причини. Такі коефіцієнти визначають по основних засобах загалом, так і по їх активній частині.

Аналізувати перераховані коефіцієнти потрібно у взаємозв'язку. При перевищенні темпів оновлення основних засобах над темпами вибуття свідчить, що оновлення відбувається за рахунок придбання нових основних засобів, а не за рахунок заміни їх морально та фізично застарілої частини. Це веде до нагромадження застарілих основних засобів та знижує ріст їх економічної ефективності.

Для оцінки технічного стану основних засобів застосовують коефіцієнти їх зносу, придатності, а також розраховують віковий склад.

Коефіцієнт зносу визначають шляхом зіставлення суми основних засобів за звітний період з їх первісною вартістю. Коефіцієнт придатності основних засобів розраховують зіставивши їх залишкову та первісну вартість на кінець звітного періоду. Кількісне значення цього показника можна також розрахувати за формулою:

$$K_{\text{прид}} = 1 - K_{\text{зносу}},$$

де $K_{\text{прид}}$ – коефіцієнт придатності основних засобів;

$K_{\text{зносу}}$ – коефіцієнт зносу.

Низький рівень коефіцієнта зносу свідчить про хороший технічний стан основних засобів. Варто зауважити, що перераховані коефіцієнти дають умовну оцінку технічному стану основних засобів, що в певній мірі обмежує їх аналітичні можливості, адже величина зносу буде залежати від прийнятого на підприємстві методу нарахування амортизації.

Показники технічного стану визначаються ще рівнями коефіцієнтів оновлення та вибуття: чим більше значення коефіцієнт вибуття ближче до коефіцієнта оновлення, тим нижчим є рівень зносу та кращим є технічний стан основних засобів.

Розрахуємо коефіцієнтів руху та технічного основних засобів підприємства, узагальнивши дані розрахунку у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка руху та технічного стану основних засобів ТОВ «Шляховик» за 2017 рік
(тис. грн.)

№	Показники	На початок року	На кінець року
1	Первісна вартість основних засобів	84087	82132
2	Надійшло в звітному періоді основних засобів	x	1512
3	Коефіцієнт оновлення		0,018
4	Вибуло в звітному періоді основних засобів	x	3467
5	Коефіцієнт вибуття		0,041
6	Сума зносу	57363	55766
7	Коефіцієнт зносу	0,682	0,679
8	Коефіцієнт придатності	0,318	0,321

Відповідно до зроблених розрахунків в таблиці 3.3, на кінець 2017 року 67,9% вартості основних засобів вже покриті амортизаційними відрахуваннями. Кількісне значення коефіцієнта оновлення вказує на те, що на кінець 2017 року частка нових основних засобів складає лише 1,8%, а через зношеність та інші причини за звітний рік вибуло 4,1% основних засобів.

Технічний стан основних засобів оцінюють ще його віковим складом. Все наявне (у т.ч. числі діюче) обладнання групується за видами, а у середині груп – за строками служби, потім визначається частка кожної вікової групи у загальній його кількості. Для розрахунку середнього віку роботи обладнання користуються формулою середньоарифметичної зваженої для інтервального ряду, а саме [79]:

$$\text{Середній вік} = \frac{\sum K_i \cdot P_{vi}}{100} \text{ або } \frac{\sum K_i \cdot P_i}{\sum P_i},$$

де: K_i – середина вікового інтервалу;

P_{vi} – частка кожної вікової групи;

P_i – кількість одиниць обладнання кожної вікової групи.

На основі зіставлення фактичних термінів служби обладнання з нормативними показниками оцінюють його технічний стан, працездатність, розробляють напрямки інвестиційної політики підприємства.

Для оцінки забезпеченості підприємства основними засобами використовують показниками фондо-, техноенергоозброєність праці, а також вивчають відповідність існуючого парку обладнання необхідному для випуску планового обсягу продукції, виконання робіт, надання послуг.

Розрахунок фондо- та техноозброєності праці здійснюється шляхом зіставлення середньої вартості основних засобів, активної їх частини з середньою чисельністю працівників у найбільшій зміні, а при однозмінній роботі – з середньообліковою чисельністю працівників. Отримані значення показників вивчають у динаміці, порівнюють із значеннями їх показників підприємства, показниками підприємств-партнерів, конкурентів, з середньогалузевими показниками.

Темпи росту фондо- і техноозброєності праці повинні перевищувати темпи росту продуктивності праці. Таке співвідношення свідчить про ріст ефективності використання основних засобів.

Оцінюючи динаміку вартості основних засобів, враховують те, що ним важко оперативно управляти, змінити їх склад, структуру за короткий період не вдається, тому зниження виробництва зумовлює зниження рівня їх продуктивного використання. Даний факт викликає необхідність оцінювання технічного та технологічного рівня розвитку виробництва з метою встановлення потреб і можливостей підприємства в інноваційному розвитку.

Як свідчить вітчизняний досвід і світова практика, виокремлюють наступні якісні рівні розвитку техніки і технології [79]:

- фактичний технічний рівень виробництва на конкуруючих підприємствах і підприємствах-партнерах, на аналізованому підприємстві за ряд років;

- плановий – достатній для забезпечення і підтримання конкурентоспроможності продукції підприємства, досягнення оптимальної безпеки виробництва;

- потенційний – необхідний для досягнення максимальних значень показників технічного розвитку виробництва на основі новітніх досягнень.

У ході таких аналітичних досліджень виділяють кілька етапів:

- перший етап – це оцінка рівня техніки і технології, які використовуються на підприємстві за допомогою системи показників;

- другий етап – це оцінка рівня техніки і технології, які використовуються на інших підприємствах, у першу чергу на підприємствах конкурентів, і виявлення технологічних еталонів, тобто якнайкращої техніки і технології, що практично використовується. Основним управлінським інструментом рішення цих задач є бенчмаркінг (від англ. «benchmarking» – виявлення еталона);

- третій етап – це зіставлення технологій, що використовуються в організації, з виявленими технологічними еталонами з метою оцінки їх відносної ефективності, а значить перспективності. Основним управлінським інструментом рішення задач третього етапу є аналіз технічного рівня розвитку підприємства. Для проведення порівняння показників фактичного рівня основних засобів з плановим, еталонним, потенційним застосовують методи рейтингових оцінок об'єктів аналізу.

Джерелом інформації для оцінки технічного та технологічного рівня розвитку виробництва використовують нормативно-технічну документацію, публікації в періодичній пресі, матеріали виставок, симпозіумів, конференцій, патенти й іншу виробничо-економічну, науково-технічну інформацію.

Для оцінки технічного та технологічного рівня розвитку виробництва варто застосовувати систему показників, яку можна об'єднати у три групи (рис. 3.1) [79].



Рис. 3.1. Схема групування показників досконалості основних засобів [79]

Технічну досконалість і економічну ефективність використання основних засобів, яка необхідна для виготовлення продукції потрібної якості відображають функціональні та ресурсозберігаючі показники; безпечність і екологічність технологічних процесів відображаються у природоохоронних показниках.

Показники технічного ефекту дозволяють оцінити технічну досконалість та корисність основних засобів відповідно до їх призначення, а саме точність обробки, потужність, вантажопідйомність, електропровідність тощо. Конкретна сукупність показників визначається особливостями функціонального призначення основних засобів та умовами використання.

Показники надійності характеризують тривалість та повноту прояву технічного ефекту, здатність основних засобів зберігати зазначені параметри під час нормальних умов експлуатації. Надійність представляють такі характеристики, як: довговічність, безвідмовність, ремонтпридатність.

Довговічність основних засобів характеризує їх здатність зберігати свою функціональність до певного стану, а саме до відмов (для об'єктів, які не підлягають ремонту) або до моменту, після якого подальша експлуатація об'єктів буде недоцільною через моральне старіння, часті відмови, ріст витрат на ремонт (для об'єктів, які підлягають ремонту).

Показники довговічності можуть відображати строк експлуатації основних засобів або їх ресурс. Показник повної довговічності відображає

тривалість експлуатації основних засобів до її повного фізичного або морального зносу, показник циклової довговічності характеризує строк служби основних засобів до першого капітального ремонту, чи середній період між двома капітальними ремонтами. Ресурс вказує кількість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг до повного морального або фізичного зносу, до капітального ремонту, між капітальними ремонтами основних засобів.

Безвідмовність відображає здатність основних засобів зберігати свою функціональність протягом певного часу без вимушених простоїв, тобто без відмов. Для її визначення пропонується однойменний показник, який можна визначити за формулою [79]:

$$D_n = \frac{T_p}{T_p + T_n},$$

де: D_n – коефіцієнт безвідмовності;

T_p – сумарний час роботи основних засобів за певний період (за рік, за весь строк служби) в годинах, днях;

T_n – сумарний час простоїв, пов'язаних з відшукуванням і ліквідацією причин відмови, необхідною профілактикою, планово-попереджувальними ремонтами, наладкою, регулюванням і т.п. без врахування часу простою незалежно від технічного об'єкта, тобто по організаційних причинах – відсутності робітників, енергії, матеріалів і т.п.

Ремонтпридатність відображає взаємозамінність складових елементів основних засобів, характеризує час відновлення їх працездатного стану. Її пропонується вимірювати середньою тривалістю усунення однієї відмови у роботі основних засобів, яка визначається як відношення часу, протягом якого вони перебувають у ремонті до числа відмов за певний період.

При оцінюванні впливу техніки і технології на працездатність та продуктивність працівників застосовують показники економічності. Ця група показників представлена гігієнічними, антропометричними і фізіологічними показниками.

Гігієнічні показники відображають відповідність основних засобів чинним санітарно-гігієнічним нормам та рекомендаціям, антропометричні – дозволяють встановити відповідність об'єкта основних засобів з якими безпосередньо взаємодіє працівник з розмірами та формами його тіла, фізіологічні – допомагають встановити відповідність об'єкта основних засобів до фізіологічних властивостей працівника (наприклад, швидкісним і силовим можливостям працівника, порогам його слуху, зору тощо).

Для оцінки зовнішнього вигляду основних засобів використовують показники естетичності. До них відносять характеризують оригінальність форми, відповідність форми та функцій, оформлення шкал та деталей управління тощо. Їх склад визначається з врахуванням специфічних особливостей та призначень основних засобів.

Економічну ефективність основних засобів вимірюють за допомогою показників ресурсозбереження. До їх складу відносять показники технологічності конструкції і ресурсомісткості технологічного процесу.

Показники технологічності конструкції слугують для визначення досконалості основних засобів за рівнем споживання ними матеріальних, паливних, енергетичних та трудових ресурсів у ході технологічного процесу. Цю групу представляють показники матеріаломісткості, енергомісткості, трудомісткості, потужності. Вони відображають рівень витрат ресурсів на виробництво продукції, а також характеризують здатність основних засобів перетворювати певну кількість цих ресурсів у кінцеві результати праці за одиницю часу.

Показники ресурсомісткості технологічного процесу дозволяють оцінити досконалість основних засобів за рівнем споживання ними матеріальних і трудових ресурсів під час їх технічного обслуговування та ремонту.

Показники екологічності характеризують хімічний, світловий, звуковий, біологічний, радіаційний і т.п. вплив основних засобів на навколишнє середовище. Показники цієї групи вказують вміст шкідливих речовин, які

надходять у навколишнє середовище при експлуатації, технічному обслуговуванні та ремонті основних засобів.

Оцінку рівня захищеності виробничого та обслуговуючого персоналу від шкідливого впливу функціонуючих основних засобів здійснюють за допомогою показників безпеки. Перелік останніх визначається особливостями технологічних процесів. Для прикладу до показники безпеки відносять час спрацювання захисних пристроїв, а саме включення аварійної сигналізації, блокуючих пристроїв, відключення обладнання від джерел небезпеки при виникненні аварійної ситуації тощо.

Проведені аналітичні дослідження дозволяють аудитору-експерту зробити висновок про необхідність інвестицій в основні засоби підприємства, розробити програму його технічного розвитку.

3.2 Аналіз ефективності використання основних засобів

Ефективність використання основних засобів характеризується такими основними показниками як: фондоддача; фондомісткість; рентабельність основних засобів; капіталовіддача, коефіцієнти використання площ підприємства; зняття продукції з одного квадратного метра площі; використання виробничої потужності (рис. 3.2).

Показник фондоддачі відображає обсяг виготовленої продукції в розрахунку на одну гривню авансовану в основні засоби. Розраховують загальну фондоддачу та фондоддачу активної частини основних засобів. Взаємозв'язок між ними можна представити так:

$$ФВ = ПВ \cdot ФВ_a,$$

де: $ПВ$ – питома вага активної частини основних засобів у загальній їх вартості;

$ФВ_a$ – фондоддача активної частини основних засобів.

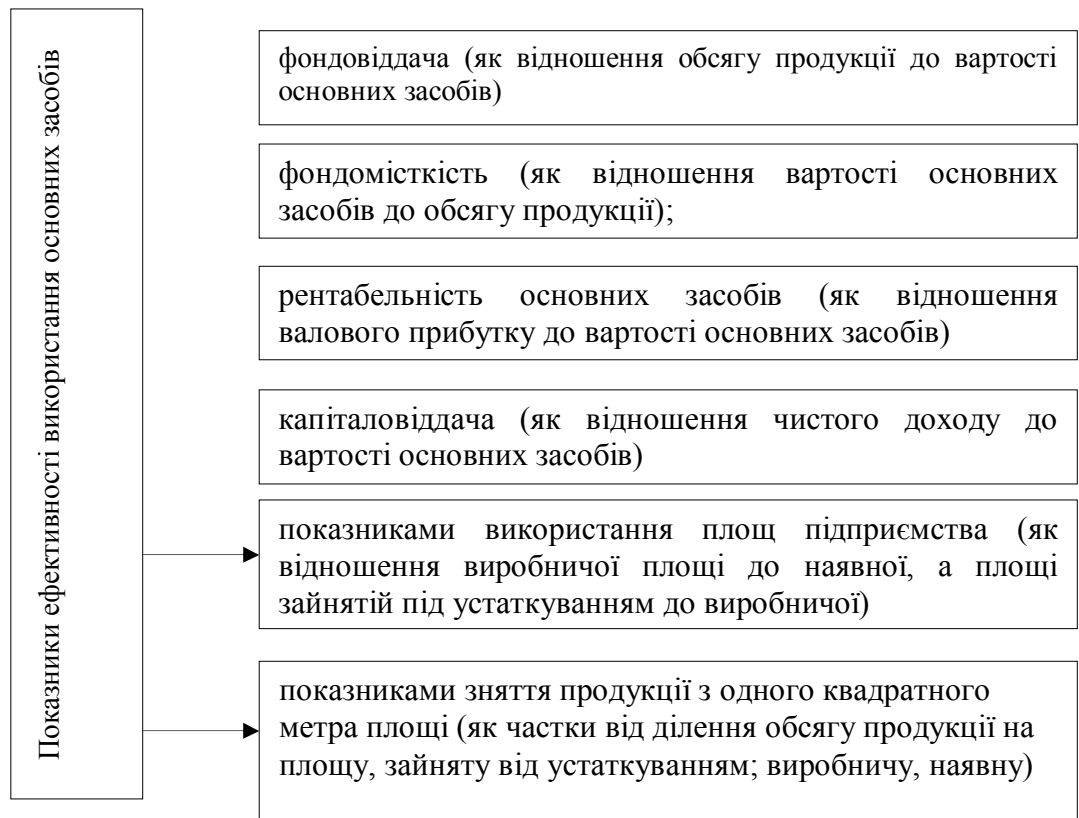


Рис. 3.2 Показники оцінки ефективності використання основних засобів

Детермінована модель формування фондовіддачі має наступний вигляд [79]:

$$ФВ = \frac{K_{об} \cdot K_{д} \cdot K_{з} \cdot T_{рз} \cdot B_{сг}}{\sum_{i=1}^n K_i \cdot P_i}$$

де: $K_{об}$ - кількість обладнання;

$K_{д}$ – кількість відпрацьованих днів одиницею обладнання;

$K_{з}$ – коефіцієнт змінності;

$T_{рз}$ – тривалість робочої зміни;

$B_{сг}$ – виробіток продукції за одну машино-годину.

K_i – кількість однотипного обладнання;

P_i – вартість одиниці однотипного обладнання;

n – кількість видів однотипного обладнання.

Факторний аналіз зміни фондовіддачі проводять з використанням методів елімінування. Наведена детермінована факторна модель фондовіддачі вказує на

фактори її формування. Ними є: кількість одиниць обладнання, наявність тимчасового невстановленого обладнання, вартість обладнання та її зміна у зв'язку з переоцінкою; тривалість роботи; зміна потужності та продуктивності через використання нового обладнання, модернізацію діючого тощо.

Оцінимо показників ефективності використання основних засобів підприємства і скористаємося для цього даними його фінансові звітності (додатки Г, Д). Результати розрахунку узагальнимо у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Оцінка показників ефективності використання основних засобів на підприємства за 2016-2017 роки

Показники	2016 рік	2017 рік	Динаміка
1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	27323	45484	18161
2. Середня вартість основних засобів, тис. грн.	26320	26545	225
3. Валовий прибуток, тис. грн.	4289	17019	12730
4. Фондовіддача основних засобів, грн.	1,03	1,71	0,68
5. Рентабельність основних засобів, грн	0,16	0,64	0,48

Наведені у таблиці 3.3 дані свідчать про те, що ефективність використання основних засобів є достатньо високою. Це підтверджується абсолютними значеннями показників фондовіддачі, рентабельності основних засобів. Так, кожна гривня, вкладена в основні засоби, принесла підприємству продукції на суму 1,71 грн., валового прибутку – на 0,64 грн.

У звітному році спостерігається суттєве наростання позитивної тенденції у підвищенні ефективності використання основних засобі. Це стало можливим за рахунок суттєвого зростання обсягу реалізованої продукції і валового прибутку.

Підвищити ефективність господарювання можна за рахунок раціонального використання виробничих площ підприємства. Площі підприємства ділять на: наявну – загальну площу, якою володіє підприємство; виробничу – площу, де відбувається виробничий процес; площу, яка зайнята під обладнанням – нею є частина виробничої площі, де розміщене виробниче обладнання.

Про раціональність використання площ підприємства свідчать коефіцієнти використання наявної і виробничих площ підприємства. Коефіцієнти використання наявної і виробничих площ підприємства розраховують як відношення виробничої площі до наявної, а площі, зайнятої під обладнанням до виробничої площі відповідно. Структура площ підприємства вважається раціональною, якщо зростає частка виробничих площ, а в них – площ, зайнятих під обладнанням. Це дозволяє збільшити випуск продукції з одного квадратного метра площі підприємства.

Підвищення ефективності використання основних засобів досягається екстенсивним і інтенсивним шляхами.

Підвищити екстенсивне використання обладнання можна збільшивши час його роботи. Це зумовлює необхідність розрахунку і аналізу використання фондів машинного часу. Розрізняють календарний, режимний, плановий і фактичний фонди часу роботи устаткування [79], рис.3.3.

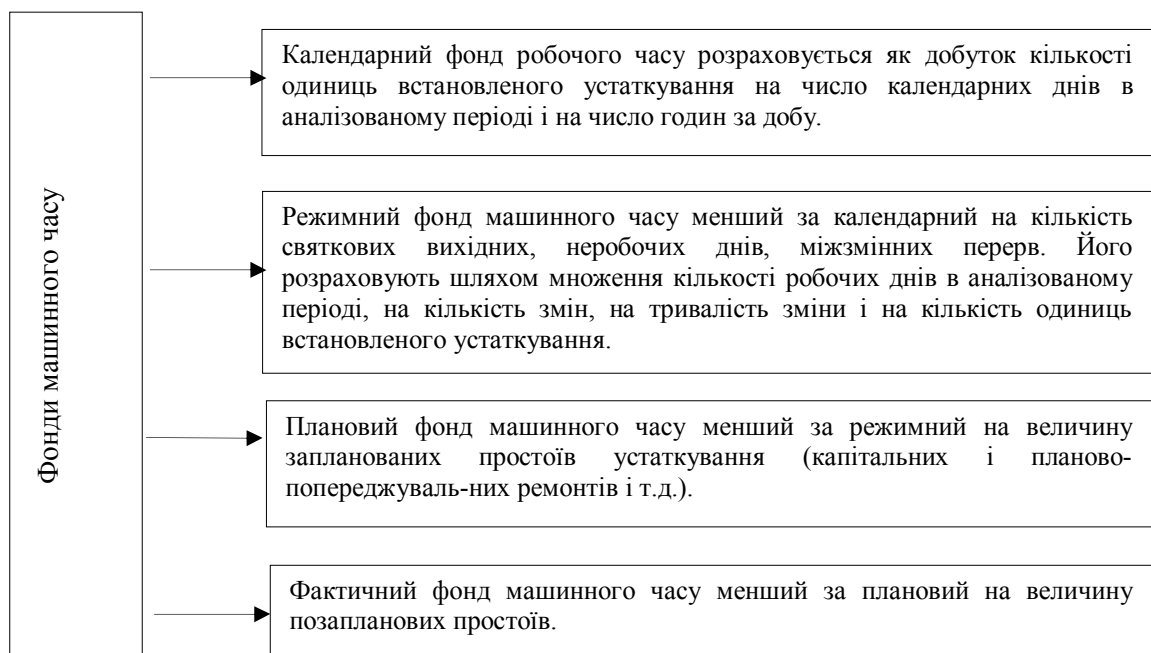


Рис. 3.3. Фонди машинного часу роботи обладнання

Відношенням фактичного фонду машинного часу до календарного, режимного, планового визначають коефіцієнти використання календарного, режимного, планового фондів машинного часу.

Втрати машинного часу можуть бути можуть мати місце через незабезпеченість матеріальними, паливо-енергетичними ресурсами, запчастинами для ремонту основних засобів; технічну несправність обладнання; порушення у співвідношеннях між окремими видами обладнання у технологічному процесі.

Оцінюючи екстенсивне використання обладнання, звертають увагу на змінність його роботи. Таку оцінку проводять на основі вибіркового спостереження за його роботою, як правило, за календарну добу. Коефіцієнт змінності розраховують шляхом ділення відпрацьованих за календарну добу машинозмін на загальну кількість одиниць обладнання. Цей коефіцієнт показує, скільки змін у середньому відпрацьовала одиниця обладнання. Коефіцієнт змінності можна розрахувати за місяць, квартал, рік поділивши загальне число відпрацьованих машино-змін до загального числа відпрацьованих машино-днів.

Основними причинами низького коефіцієнта змінності є неукомплектованість працівниками; зношеність обладнання; проблеми з придбанням матеріальних ресурсів.

Оцінка екстенсивного використання обладнання може бути доповнена вивченням фотографій, хронометражних і моментних спостережень за його роботою, первиною документацією, якою оформляється брак, зміни умов праці, простої.

Узагальнююча оцінка екстенсивного використання обладнання здійснюється з використанням коефіцієнту екстенсивного навантаження. Його розраховують як частку від ділення фактичної кількості відпрацьованих машино-годин до планового фонду машинного часу у машино-годинах.

Коефіцієнт інтенсивного навантаження залежить від показників продуктивності одиниці устаткування. Його розраховують як відношення фактичного і планового випуску продукції за одну машино-годину.

Коефіцієнт інтегрального навантаження чи загальний рівень використання обладнання є добутком коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного навантаження.

Вплив факторів екстенсивного та інтенсивного використання обладнання впливає на обсяг виробництва. В основу алгоритму розрахунку покладено факторну модель формування обсягу продукції за рахунок факторів засобів праці та методи факторного аналізу.

Один із напрямків роботи, пов'язаної з інтенсифікацією виробництва є покращення використання виробничих потужностей. Під виробничою потужністю підприємства розуміють максимальний обсяг продукції, який підприємство може виготовити за певний період часу при досягнутому технічному, технологічному, організаційному рівні розвитку виробництва, організації праці з врахуванням прогресивних норм трудових витрат. Виробнича потужність визначається за всією номенклатурою продукції, що виготовляється підприємством у розрізі всіх виробничих цехів. Вимірюється виробнича потужність у натуральних і вартісних показниках. Виробнича потужність є змінною величиною, яка формується під впливом модернізації та реконструкції обладнання, вдосконалення технології виробництва, підвищення якості матеріальних ресурсів тощо.

3.3 Аналіз доцільності інвестицій у придбання основних засобів

Велика питома вага у загальному обсязі інвестицій підприємства припадає на витрати, пов'язані з придбанням основних засобів. Здійснюючи аналіз капітальних інвестицій, оцінюють виконання планових завдань з придбання основних засобів за складом, вчасністю надходження, відповідністю до потреб підприємства. Капітальне інвестування вимагає наявності значного обсягу фінансових ресурсів, джерелом яких є внутрішні та зовнішні джерела. Внутрішніми джерелами є грошові кошти, отримані від продажу активів, які не використовуються, капіталізована частина чистого прибутку. Зовнішні джерела формуються за рахунок фізичних та юридичних осіб, які мають можливість отримати прибуток на інвестований капітал. Ними є випуск акцій, облігацій, отримання кредитів та займів.

Капітал, який використовується для інвестування завжди є обмеженим ресурсом, тому виникає необхідність оцінити рівень прибутковості інвестиційних проектів.

Найбільш вживаними методами для оцінки ефективності капітальних інвестицій є методи, які ґрунтуються на визначенні чистої теперішньої вартості (NPV), індексу прибутковості (PI), внутрішньої норми окупності (IRR) і періоду окупності (PP) інвестиційних проектів.

Оцінимо економічну ефективність двох інвестиційних проектів, пов'язаних з придбанням автогрейдера серії М і автогрейдера серії К аналізованим підприємством. На основі розрахунку чистої теперішньої вартості (NPV) отримують загальну характеристику результату інвестування, а саме кінцевий ефект у абсолютній сумі. Показник розраховують шляхом віднімання від дисконтованої суми чистого грошового потоку дисконтованої суми капітальних витрат.

Чисту теперішню вартість інвестиційного проекту визначають за формулою, яка має наступний вигляд [79]:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{B_t - C_t}{(1+i)^t} - \sum_{t=0}^n \frac{K_t}{(1+i)^t}$$

де K_t – сума капітальних витрат за кожен рік експлуатації проекту;

B_t – суму виручки від реалізації по об'єкту інвестування;

C_t – суму експлуатаційних витрат без амортизації разом з податковими платежами;

i – ставка дисконту;

t – тривалість інвестиційного проекту (якщо оцінити проблематично, то у розрахунках його приймають рівним 5 років. Це середня тривалість амортизації виробничого обладнання, після чого воно підлягає заміні).

При позитивному значенні NPV підприємство отримує ефект від реалізації інвестиційного проекту; значення NPV, рівне нулю, вказує на його відсутність; при NPV меншій від нуля – реалізація інвестиційного проекту є для

підприємства збитковою i , значить, від нього слід відмовитися. Тому за наявності кількох проектів більш ефективним є той, в якого NPV найбільше.

На величину чистої теперішньої вартості впливає ставка дисконту. У таблиці 3.5 визначено NPV для двох інвестиційних проектів при різних ставках дисконту.

Таблиця 3.5

Розрахунок NPV двох інвестиційних проектів при різних ставках дисконту

Інвестиційні проекти	Величина капітальних затрат (тис. грн.)	Термін експлуатації, (роботи)	NPV при різних ставках дисконту				
			$i=2\%$	$i=8\%$	$i=10\%$	$i=19,2\%$	$i=37\%$
Автогрейдер серії М	400	9	990,92	583,51	491,27	210,29	-20,1
Автогрейдер серії К	510	9	1000,2	690,2	491,27	150,6	-28,46

Як свідчать дані таблиці 3.8 при збільшенні ставки дисконту NPV постійно зменшується та у якійсь точці отримує нульове значення, а потім – від’ємне. Скорочення є неоднаковим для різних проектів. Якщо ставка дисконту, дорівнює 10%, то два проекти є рівновигідними. Якщо ставка менша 10%, то більш вигідним є інвестиційний проект з придбання автогрейдера серії К, а при ставці дисконту більшій 10% – проект з придбання автогрейдера серії М. Дані розрахунку свідчать про те, що низькі ставки дисконтування є більш вигідними для інвестиційних проектів з високими капітальними витратами та навпаки.

Для розрахунку ставки дисконту використовують метод середньозваженої вартості капіталу або метод кумулятивної побудови [80].

Для розрахунку індексу прибутковості (PI) суму дисконтованого грошового потоку по проекту ділять на величину його капітальних витрат за формулою [79]:

$$PI = \frac{\sum_{t=0}^n \frac{B_t - C_t}{(1+i)^t}}{\sum_{t=0}^n \frac{K_t}{(1+i)^t}}$$

Індекс прибутковості також може бути використаний як для порівняльної оцінки, так і як критеріальний при обґрунтуванні управлінського рішення при прийнятті інвестиційного проекту до реалізації. Якщо значення індексу прибутковості є меншим від одиниці або дорівнює одиниці, то від проекту потрібно відмовитися, адже такий проект не принесе прибутку інвестору. Таким чином, реалізувати варто такі інвестиційні проекти для яких індекс прибутковості більший від одиниці.

Треба відмітити, що методики визначення чистої теперішньої вартості проекту і індексу його прибутковості тісно між собою пов'язані. Якщо чиста теперішня вартість інвестиційного проекту має позитивне значення, то значення індексу прибутковості є більшим за одиницю та навпаки. За таких умов як критеріальний показник доцільності виконання інвестиційного проекту може бути застосований один із них. Якщо йдеться про проведення порівняльного оцінювання, то необхідно визначати обидва показники, адже вони по-різному оцінюють пріоритетність аналізованих інвестиційних проектів. З двох проектів перевага віддається тому проекту у якого індекс прибутковості більший.

Найбільш складним у розрахунках є показник, що відображає внутрішню норму окупності інвестиційного проекту (IRR). При її визначенні враховують, що із збільшенням ставки дисконтування чиста теперішня вартість поступово зменшується, далі досягає нульового значення, а потім стає від'ємною (табл. 3.5). Ставка дисконту, при якій чистий грошовий потік від реалізації інвестиційного проекту дорівнює його капітальним витратам, а величина чистої теперішньої вартості дорівнює нулю, є внутрішньою нормою окупності такого проекту. При розрахунку NPV ставка дисконту є відомою і є має фіксований характер, то при визначенні IRR сама стає метою обчислення. Для визначення внутрішньої норми окупності інвестиційного проекту користуються наступною формулою [79]:

$$\sum_{t=0}^n \frac{K_t}{(1+x)^t} = \sum_{t=0}^n \frac{B_t - C_t}{(1+x)^t},$$

де: x – шукана IRR

При визначенні IRR використовують таку ж методику, такі ж типи таблиць, що і для розрахунку NPV. Однак дисконтують грошові потоки та капітальні витрати з використанням різних ставок. Ставка, при якій NPV інвестиційного проекту дорівнює нулю, і буде внутрішньою нормою окупності. Вона буде показувати величину рентабельності даного інвестиційного проекту.

Для визначення внутрішньої норми окупності можна застосовувати графічний метод. При цьому додатні та від'ємні значення NPV відображають на осі ординат, а ставки дисконту – осі абсцис. Лінія, що поєднує від'ємні та додатні значення NPV, перетинає абсцису (при NPV=0) на рівні ставки дисконту, яка відповідає IRR.

Внутрішня норма окупності використовується для порівняльного оцінювання проектів. Порівняльний аналіз проводиться шляхом зіставлення з мінімально прийнятною нормою інвестування для капіталу, що інвестується, а саме зі ставкою дисконтування. Якщо внутрішня норма окупності є більшою від мінімально прийнятної норми інвестування, то такий проект вважають ефективним з фінансової точки зору. Якщо є декілька інвестиційних проектів, реалізувати варто той проект, у якого IRR найбільша (за умови її перевищення мінімально прийнятної норми інвестування).

Одним з найбільш розповсюджених показників ефективності інвестицій є період їх окупності (PP). Він відображає строк, по закінченні якого суми, які надходять, стають прибутком. Протягом цього періоду відбувається відшкодування капітальних витрат по проекту за рахунок чистого грошового потоку.

Для визначення строку окупності отриманий чистий грошовий потік сумують до тих пір, поки він не буде дорівнювати величині капітальних витрат (початкових інвестицій) проекту. Для цього використовують наступну формулою [79]:

$$\sum_{t=0}^n \frac{B_t - C_t}{(1+i)^t} = \sum_{t=0}^n \frac{K_t}{(1+i)^t}$$

Даний показник дозволяє зробити висновок по рівень ризикованості проекту: при рості строку окупності, зростає інвестиційний ризик. Строк окупності проекту не враховує динаміку подій після того, як він себе окупить, не враховує прибутковість проекту, а оціню його ліквідність.

Застосуємо методику оцінювання інвестиційного проекту на прикладі даних ТОВ «Шляховик». Підприємство оцінює інвестиційний проект з придбання машини з ущільнення ґрунту із такими щорічними чистими грошовими потоками: 1125 тис. грн.; 4500 тис. грн.; 5625 тис. грн. Капітальні витрати (початкові інвестиції) складають 8527 тис. грн. Розрахуємо показники ефективності (IRR, NPV, PP, PI) та визначимо, чи можна схвалити цей проект, коли мінімально прийнятна ставка для інвестування складає 10%.

Розрахуємо NPV проекту з рівнем дисконтної ставки 10% в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок NPV при $i=10\%$

(тис. грн.)

Рік	Чистий грошовий потік	Коефіцієнт дисконтування	Дисконтована теперішня вартість грошового потоку
1	1125	0,909	1023
2	4500	0,826	3717
3	5625	0,751	4224
x	Всього	x	8964

Зроблені обчислення свідчать, що теперішня вартість грошового потоку за 3 роки дорівнює 8964 тис. грн., а це на 437 тис. грн. більше від інвестиційних витрат. Для визначення індексу прибутковості проекту, потрібно поділити теперішню вартість грошового потоку на інвестиційні витрати, а саме: $8964: 8527 = 1,05$.

Дані розрахунку періоду окупності дані по проекту відобразимо у таблиці 3.7. Як свідчать розрахунки підприємство 2 роки окупить 5625 тис. грн. з 8527 тис. грн., інвестованих у проект. Для покриття решту 2902 тис.грн. потрібно ще 27 тижнів третього року Для цього слід розділити 2902

тис. грн. на грошовий потік за 3-й рік і помножити на кількість тижнів у році (2902:5625=0,52; 0,52x52 тижні=27 тижнів). Таким чином, проект окупить себе за два роки та 27 тижнів.

Таблиця 3.7

Розрахунок періоду окупності інвестиційного проекту

(тис. грн.)

Рік	Чистий грошовий потік	Капітальні інвестиційні витрати	Залишок інвестиційних витрат на кінець року
1	1125	8527	7402 (7402=8527-1125)
2	4500	–	2902 (2902=7402-4500)
3	5625	–	–

Для визначення внутрішньої норми окупності проекту (IRR) розрахуємо його чисту теперішню вартість (NPV) при різних ставках дисконтування (табл.3.8). З таблиці видно, що при ставці дисконту $i=12\%$ чиста теперішня вартість має додатне значення (8595–8527=68), а при $i=13\%$ – стає від’ємною (8418–8527= –109).

Таблиця 3.8

Розрахунок NPV проекту при $i=12\%$ і $i=13\%$

Рік	Чистий грошовий потік	Коефіцієнт дисконтування		Дисконтова на теперішня вартість грошового потоку		NPV при	
		$i=12\%$	$i=13\%$	$i=12\%$	$i=13\%$	$i=12\%$	$i=13\%$
1	1125	0,893	0,885	1004	996	x	x
2	4500	0,797	0,783	3586	3524	x	x
3	5625	0,712	0,693	4005	3898	x	x
	Всього	x	x	8595	8418	68	–109

Значить, IRR повинна мати значення, більше 12% і менше 13%. Для визначення IRR скористаємося наступною формулою:

$$IRR = i_1 + \frac{ПЗ \times (i_2 - i_1)}{ПЗ + ВЗ}$$

де: IRR– внутрішня норма окупності;

i_1 – ставка дисконтування, при якій NPV має додатний характер;

i_2 – ставка дисконтування, при якій NPV є від'ємною;

$ПЗ$ – абсолютне значення позитивної NPV;

$ВЗ$ – абсолютне значення негативної NPV.

У нашому випадку
$$IRR = 12 + \frac{68 \cdot (13 - 12)}{61 + 109} = 12,40\% .$$

Оскільки зв'язок ставки дисконтування та NPV має нелінійний характер, то коефіцієнти дисконтування (i_1 та i_2) не повинні відрізнятися більш, ніж на один-два відсотки. У іншому випадку отриманий результат буде хибним.

Здійснені розрахунки свдчать, що NPV проаналізованого проекту має позитивне значення, індекс прибутковості є більшим від 1, IRR – більше від мінімально прийнятної норми інвестування, крім того, інвестиції відшкодовуються досить швидко. Це дає можливість стверджувати про доцільність реалізації даного інвестиційного проекту.

Оцінюючи доцільність інвестування треба враховувати, що грошовий потік може змінитися через втрату підприємством позицій на ринку, підвищення собівартості продукції, ставки дисконтування також можуть змінюватися і т.п. Через це одне із завдань експерта оцінити ризик інвестування. Інвестиційні ризики вимірюються різними методами.

Одним із методів аналізу ризикованості проекту є аналіз чутливості реагування, який дозволяє встановити як чутливо реагує NPV чи IRR на зміну певних факторів. З двох проектів чутливіший до змін вважається більш ризикованим.

Методи імітації, статистичні та експертні методи також дозволяють оцінити ризик [79]. Експерти, імітуючи різні обставини, в яких може здійснюватися проект, розраховують для них показники чистої теперішньої вартості, а також супроводжують свої оцінки даними про ймовірність їх виникнення. Після розрахунку різних NPV визначають їх середні значення і показники варіації як міри ризику. Чим вищими будуть показники варіації,

тобто чим більшим буде відхилення очікуваного показника ефективності від його середньої очікуваної величини, тим ризикованішим буде проект . При формуванні портфеля інвестицій важливо вибрати не тільки найбільш вигідні і найменш ризиковані проекти, але і проекти, що найбільше відповідають економічній стратегії підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 11 травня 2016 року. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 2016. – 432 с. – С. 29-32
2. Адамс, Р. Основы аудита / Р.Адамс; пер. с англ. ; под ред. Я.В.Соколова. – М.: Аудит. СНИТИ, 1995.– 393 с.
3. Аренс, Е.А. Аудит / Аренс Е.А., Лоббек Дж. К ; пер с англ. ; гл. редактор проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995.
4. Аудит МОНТГОМЕРИ Р. Фл. Дефиз, Г.Р. Дженик, М.В. О'Рейлли, М.Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
5. Аудит: підручник / [О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.]; за заг. ред. О.А.Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с. 5. Белоусов, А. Вдосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби» [Текст] / А. Белоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №3. – С.49- 54.
6. Білик, М.С. Економічний аналіз [Текст] навч. посіб. [підручник] / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній / – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2008. –487 с.
7. Богацька Н.М. Аналіз основних засобів підприємства : навч. посібн. / Н.М. Богацька. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bogatska-analizosnovnih-zasobiv-pidpriemstva>
8. Ботьботенко І. В. Сучасний стан та тенденції розвитку професійного незалежного аудиту в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Ботьботенко //Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2015. – Т.20., Вип.6. – С. 247-251. –Режим доступу:http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2015_20_6/56.pdf
9. Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів [Текст] / І.О. Борисюк, І.І. Ткаченко // Науковий вісник НЛТУ, 2008.– № 18.5. - С. 287-290.

10. Бразілій, М.Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення [Текст] / М.Н. Бразілік, М.М. Тимошенко // Економіка та держава. – 2011. - №24. – С. 104-109.
11. Бутинець, Ф.Ф. Аудит [Текст] : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
12. Бутинець, Ф.Ф. Інвентаризація в аудиті: проблеми організації та методики проведення [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2006. – № 1(35). – С. 19-32.
13. Бутусов, О.В. Облік інвестиційної діяльності [Текст] навч. посіб. / О.В. Бутусов. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 327 с.
14. Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность [Текст] / С.М. Бычкова // Теория и практика. – Лань, СПб, 2000. – 320 с.
15. Гетьман, О.О. Економіка підприємство [Текст] : навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. Центр учбової літератури – 2-ге видання. – К.: 2-ге видання., 2007. – 480 с.
16. Глаткий, Т.В. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / Т.В. Гладких. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
17. Голов, С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С.3 -18.
18. Господарський процесуальний кодекс. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>
19. Грачова, Р.Е. Облік основних засобів [Текст] / Р.Е. Грачова. – Бібліотека «Дебет-Кредит» 2011. – 146 с.
20. Гринько, А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи [Текст] / А.П. Гринько. – Харків. : ХДАТОХ, 2012. – 277 с.
21. Давидов Г. М. Сучасні тенденції регулювання аудиторської діяльності в європейському співтоваристві / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. – 2014. – Вил. 44. - С. 136-143. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua7UJRN/Vlca_ekon_2014_44_29

22. Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Постанова Кабінету Міністрів України № 390 від 0.,06.2015р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248248066>

23. Дорош, Н.І. Аудит: методологія і організація: [монографія] / Н. І. Дорош – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.

24. Жердєв, Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах [Текст] / Є.В. Жердєв // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №1. – С.3-6.

25. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами [Текст] : навч. посіб. / І.В. Жолнер – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

26. Закон України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.1999р.зі змінами і допов (в редакції 13.04.2017 № 2020-VIII).– [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/687-14>

27. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. №3125XII, із наступними змінами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

28. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III зі змінами і доповненнями. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>

29. Закон України про судову експертизу від 09.09.2004 № 1992-IV (в редакції від 03.10.2017 № 2148-VIII). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

30. Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

31. Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, які не працюють у державних спеціалізованих експертних установах // Наказ Міністерства юстиції України від 24.12.2003 р. № 170/5, із змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

32. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень. Наказ Міністерства юстиції України 08.10.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012 № 1950/5) [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/page>

33. Касич А.О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні / А.О. Касич, І.М. Гноєва // Облік і фінанси АПК [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1035/35/>.

34. Кожушко, О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг [Текст] / О. В. Кожушко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 883-888.

35. Костенко, Т.Д. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Текст] навч. посіб / Т.Д. Костенко – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Центр навчальної літератури, 2007. –400 с.

36. Кримінально-процесуальний кодекс України (із змінами). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

37. Крупка, Я.Д. Фінансовий облік [Текст] : [підручник] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк [та ін.]. – 3-є вид. [до. і перероб.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 418с.

38. Круш В.П. Капітал та основні засоби підприємства [Текст] / В.П. Круш, В.І. Подвігіна, О.В. Клименко / – К.: ЦНЛ, 2005. – 168 с.

39. Кузик, Н.П. Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів [Текст] / Н.П. Кузик // Облік і фінанси. – 2012. - №3. – С. 2831.

40. Кузьмін, О.Є Економічна ефективність використання основних засобів підприємства [Текст] / О.Є. Кузьмін // Вид-во НУ «Львівська політехніка». – 2010. № 3. - С. 91-104.

41. Кулаковська, Л.П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 2-е вид. – К. : Каравела, 2004. – 568 с. 4
42. Кулик Р. Оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання: доцільність залучення аудиторських фірм // Наукові записки. – 2011. – Випуск 16. – С. 168-174
43. Лайко, О.І. Вдосконалення обліку і аудиту основних засобів на підприємствах відчизняної економіки [Текст] / О.І. Лайко // Економіка та держава. №8. – 2011. - С.28-34.
44. Мазур, А.В. Основні засоби: визначення та класифікація [Текст] / А.М. Михайлов // Вісник СДАУ. – 2001. – Вип. 1(10). – 156-159.
45. Макаренко, А.П., Гречана Л.С. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів [Електронний ресурс]. / А.П. Макаренко – Режим доступу : <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/175.pdf>
46. Мацибора, В.І. Економіка підприємства [Текст] навч. посіб. / В.І. Мацибора, В.К. Збарський, Т.В. Мацибора - К.: – 2008. – 312 с.
47. Мисака, Г.В. Бухгалтерський облік [Текст] навч. посіб. / Г.В. Мисака, В.М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.
48. Михайлишин Н.П., Романів С.Р. Концепція створення спільної цінності: новий погляд на формування цінностей компанії // Економіка та суспільство. – Випуск 2
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, МСБО 16 «Основні засоби», міжнародний документ від 01.01.2012. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014
50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015р.; пер.з англ.– К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015, частина 1. – 1250 с.
51. Мултанівська, Т.В. Місце інвентаризації в аудиті основних засобів на підприємстві [Текст] / Т.В. Мултанівська, М.С. Горяєва, Ю.В. Васильєва //

Научно-технічний збірник № 87 – Харківський національний економічний університет. – 2005. - С. 290-295.

52. Наказ Міністерства культури і мистецтв України «Про затвердження Інструкції про порядок оформлення права на вивезення, тимчасове вивезення культурних цінностей та контролю за їх переміщенням через державний кордон України» від 22.04.2002 року № 258 «Про затвердження Інструкції про порядок оформлення права на вивезення, тимчасове вивезення культурних цінностей та контролю за їх переміщенням через державний кордон України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0571-02>

53. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку, в державному секторі № 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 (в редакції від 13.06.2017 № 571) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

54. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z033613?test=NOaMfL2dtr58bTF6ZibnV9F6H14Zcs80msh8Ie6>

55. Нестеренко І. Україна: виклики та можливості для розвитку аудиту /1. Нестеренко // Аудитор України. – Київ, 2015. – № 1-2. – С. 12-15.

56. Німець, Л.В. Аналіз підходів до визначення поняття «основні засоби» [Текст] / Л.В. Німець // Управління розвитком. – 2013. – №23. – С.6264.

57. Огійчук, М.Ф. Аудит: організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. 2-ге видання. / М.Ф. Огійчук., І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. /– К.: Алерта, 2012. – 664 с.

58. Павлюк, І. Бухгалтерський облік зменшення та відновлення корисності основних засобів [Текст] / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 21-25.

59. Панасюк В.М., Підлужна Н.М. Формування інформаційно-аналітичної бази підприємства // Проблеми економіки України. – 2006. – Випуск 11. – С. 79-83
60. Пантелєєв, В.П. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В.П. Пантелєєв / – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.
61. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Рішення Аудиторської палати України від 19.12.2013 р. № 286/9 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/>
62. Петрик О. Новітні вектори розвитку аудиту в Україні: прогнози та перспективи / О. Петрик // Аудитор України. – 2015. – №3. – С. 8-13.
63. Петрик, О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності [Текст] : навч. посіб. / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський: за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
64. Пиріжок, Є.С. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві [Текст] / Є.С. Пиріжок, Н.Т. Кулікова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 2(20). – С. 397-405.
65. Податковий Кодекс України, ВВР від 02.12.2010 р. № 2755-VI (в редакції 10.09.2017 № 2146-VIII). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
66. Подолянчук, О.А. Процедури одержання аудиторських доказів [Текст] / О.А. Подолянчук // Економічний часопис-XXI. – 2014. – №1-2. – С. 6063
67. Покропивний, С.Ф. Економіка підприємства [Текст] навч. посіб [підручник] / С.Ф. Покропивного. – вид.3-тє, без змін – К.: КНЕУ, 2006. – 528 с.
68. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
69. Положення (стандарту) 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?nreg=z028800&find=1&text=%EE%F6%B3%ED%EA%E0+%EE%F1%ED%E%E2%ED%E8%F5+%E7%E0%F1%EE%E1%B3%E2&x=0&y=0>

70. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, П(С)БО 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

71. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, П(С)БО 31 «Фінансові витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>

72. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку (у редакції наказу № 427 Мінфіну від 11.04.2017) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

73. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів від 04.10.2016 № 868 (зі змінами і допов.).– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

74. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україна: Закон України від 16 липня 1999 року № 996 – XIV зі змінами і допов. // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/99614>

75. Про деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Постанова Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 390– [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248248066>

76. Про затвердження Правил безпеки під час експлуатації магістральних нафтопроводів. Наказ Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 23.05.2007 року № 110 – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1389-07>

77. Про затвердження роз'яснення щодо порядку надання аудиторами та аудиторськими фірмами аудиторських послуг у формі експертиз. Рішення

Аудиторської Палати України від 27.02.2014 № 290/8 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/news/706-roz-yasnennya-shchodoporyadkunadannya-auditorami-ta-auditorskimi-firmami-auditorskikh-poslug-uformi-ekspertiz>

78. Про підвищення ефективності залучення та використання коштів міжнародних фінансових організацій. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 29.12. 2004 року № 451. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0050-05>

79. Проскура К. Аналіз тенденцій на ринку обов'язкового аудиту емітентів цінних паперів [Електронний ресурс] / К. Проскура, Є. Петрик // Аудитор України. - Київ, 2015. – № 9. – С. 26-37. – Режим доступу: http://upaziks.org/files/Auditors_analysis_2015.pdf

80. Радіонова Н.Й. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів [Електронний ресурс] / Н.Й.Радіонова, Л.М. Ременюк // Ефективна економіка.– № 11. – 2015. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4548>

81. Серединська І.В., Особливості інтегрування систем вартісноорієнтованого управління підприємствами/ І.В.Серединська, В.М.Серединська; за заг.ред. Н.Б.Кирич. – Тернопіль ФОП Паляниця В.А., 2015. – 354 с.

82. Серединська, В.М. Економічний аналіз [Текст] : навч. посіб. / В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович за ред. проф. Р.В.Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.

83. Сиротюк, Г. Ринок аудиторських послуг України: стан та перспективи в умовах євроінтеграції/ Г.Сиротюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, – 2016.– № 3.– С.97-104.

84. Сисюк С.В., Адамик О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – 21 (11 (53)). – С. 101-106

85. Смержанюк, Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю [Текст] / Т.П.Смержанюк // Молодий вчений. – 2015. – №2. – С. 66-69

86. Сопко В.В. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. –практ. посіб. / В.В. Сопко [та ін.]; 2-ге вид., перероб. і доп. – К., 2006. – 576 с.
87. Сук, Л.К. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. –2014. –№23-24. С. 53-60.
88. Терещенко, Л.О. Комп'ютерний аудит [Текст]: навч.-метод.посіб.для самот.вивч.дис. / Л.О.Терещенко, Б.В. Кудрицький. – К.: КНЕУ. 2011.– 223с.
89. Ткач, Н.О. Переоцінка основних засобів : нюанси обліку [Текст] / Н.Ю. Ткач // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка». – 2012. – №2 (58). – С. 197-203.
90. Ткаченко, Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні [Текст] / Н. Ткаченко // Вісник економічної науки України. – 2012. – №2. – С. 161-165.
91. Уолл, Н. Экономика и бизнес [Текст] / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лацнз, Б. Мартин // – А-Я: Словарь- справочник / Пер. с англ. К.С. Ткаченко / – М.: ФИАР- ПРЕСС, 1999. – 624 с.
92. Усач, Б.Ф. Організація і методика проведення аудиту [Текст] : [підручник] / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.
93. Утенкова, К.О. Аудит [Текст] : навч. посіб. / К.О. Утенкова. – В. : Алерта, 2011. – 408 с.
94. Фірсова, С.М. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства [Текст] / С.М. Фірсова, О.В. Гарасюта // Економіка і держава. – 2011. - №11. – С.65-69.
95. Хоменко М.М. Сучасні тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні / М.М.Хоменко/ [Електронний ресурс] // Економічний вісник.– 2016.– №3.– С.113-119. – Режим доступу: http://ev.nmu.org.ua/docs/2016/3/EV20163_113-119.pdf
96. Шеремет, А.Д. Аудит / [Електронний ресурс] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с. // Режим доступу: <http://www.be5.biz/ekonomika/asad/toc.htm>