

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Макогін Олег Васильович

Аудит та аналіз необоротних матеріальних активів підприємства

Спеціальність : 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОАБм-21
Макогін О.В.

Науковий керівник :
к.е.н., доцент С.Р.Романів

Тернопіль -2018

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст категорії «необоротні активи», їх класифікація

Для здійснення господарської діяльності людина бере з природи матеріали, використовує землю, воду, атмосферу. Проблема взаємодії людини і природи включає два важливі моменти.

У процесі господарювання люди вступають у відносини між собою через привласнення ресурсів, організації та управління. Ці відносини називаються виробничими. Розвиток суспільства – це одночасно й ускладнення та урізноманітнення виробничих відносин. Фактори (ресурси) для здійснення господарської діяльності поділяють на матеріальні та особисті. В свою чергу, матеріальні фактори поділяються на засоби і предмети праці, створені людиною (капітал, майно) та природні фактори, що об'єднуються поняттям «земля».

Слід зазначити, що засоби виробництва включають в себе засоби і предмети праці, тоді як робоча сила – це фізичні та розумові здібності людини, які дозволяють їй створювати життєві блага, тобто це здатність людини до праці.

Під засобами праці слід розуміти речі або їх комплекс, за допомогою яких люди виробляють життєві блага. Засоби праці беруть участь у створенні продукту протягом кількох виробничих циклів, при цьому за один виробничий цикл вони втрачають лише частину своєї вартості, зберігаючи свою споживчу вартість та натуральну форму. У склад засобів праці відносяться інструменти, обладнання, машини, устаткування, виробничі будівлі, споруди, земля, механізми, транспортні засоби.

Під предметами праці слід розуміти речі, на які спрямовані праця і засоби праці з метою створення життєвих благ, тобто це все, з чого виготовляється продукція. На відміну від засобів праці предмети праці витрачаються повністю за один виробничий цикл, переносячи усю свою вартість на вартість готової продукції і змінюючи свою натуральну форму. До складу предметів праці включаються сировина, матеріали, комплектуючі тощо.

Слід зазначити, що засоби праці знаходять своє вираження в основних засобах (активах, капіталі) підприємства, а предмети праці – в оборотних.

Фонди (капітал) як економічна категорія ринкової економіки відображає відносини, які складаються на рівні підприємства щодо використання ним у процесі виробництва товарів (послуг), відповідних матеріальних і грошових ресурсів з метою отримання прибутку (доходу). Фонди підприємства поділяються на виробничі, які беруть участь в процесі виробництва, і невиробничі (житлові будинки, їдальні, інші об'єкти соціального призначення). У свою чергу, серед виробничих фондів розрізняють:

1) основні виробничі фонди, які складаються з активної частини, що бере безпосередню участь у процесі виробництва, і пасивної, що створює умови для процесу виробництва. Основна ознака основних виробничих фондів – вони використовуються тривалий час, переносять свою вартість на вартість виробленої продукції по частках в процесі кожного виробничого циклу.

2) оборотні фонди, які повністю споживаються протягом кожного виробничого циклу і тому повністю переносять свою вартість на вартість виробничої продукції;

3) фонди обігу (готова продукція, грошові кошти підприємства) [18].

Фонди повинні постійно перебувати у русі, це єдина можлива умова їх функціонування і використання. В процесі руху фонди проходять три стадії.

Виробничий процес в індустріальних та постіндустріальних державах неможливо уявити без такої складової як необоротні активи або іншими словами технічна база підприємства. Саме вона визначає сучасний рівень виробництва та його ефективність. Механізація та автоматизація виробничих процесів вивільняє людей від важкої рутинної роботи, здешевлює виробництво продукції, підвищує її якість.

Необоротні активи – це перший розділ активу балансу. Інформація про необоротні активи є дуже важливою при прийнятті управлінських рішень стосовно регулювання процесу господарської діяльності. Поняття оборотні і необоротні активи підприємства розглядаються як в економічній теорії, так і в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Під необоротними активами слід розуміти матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, які призначені для реалізації чи використання протягом терміну, що більший за 12 місяців з дати балансу чи операційний цикл.

При цьому під операційним циклом треба розуміти проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Необоротні активи мають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організації синтетичного та аналітичного обліку, визначення зносу (амортизації), проведення ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів. За допомогою таких засобів людина впливає на предмет праці з метою трансформування вхідних матеріальних ресурсів у готовий продукт.

Обслуговуючи виробництво і невиробничу сферу протягом тривалого часу, матеріальні активи поступово зношуються, переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами в міру зношування і зберігають свою натуральну форму до кінця строку служби.

Від рівня забезпеченості підприємства необоротними активами залежить випуск готової продукції та створення належних умов для праці і

соціального розвитку колективу. Сукупна вартість необоротних активів визначає виробничу потужність підприємства, рівень фондівіддачі, фондомісткість, фондоозброєність й ряд інших техніко – економічних показників діяльності підприємства.

Як бачимо, необоротні активи за видами поділяються на три групи:

1. Матеріальні;
2. Нематеріальні;
3. Фінансові.

Матеріальні необоротні активи – це активи, які мають матеріальну форму, до яких відносять: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи.

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожені) й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду, який більший за рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.

Монетарні активи включають грошові кошти та їх еквіваленти, інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей – дебіторська заборгованість. Решта інших активів є немонетарними.

Фінансові необоротні активи – це довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість.

До необоротних матеріальних активів відносяться основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції і довгострокові біологічні активи.

До критеріїв визнання необоротних активів відносяться такі як:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням об'єкта: у виробництві товарів

чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством; для обміну на інші активи; для погашення заборгованості; для розподілу між власниками підприємства;

- їх вартість може бути достовірно визначена.

В подальшому охарактеризуємо детальніше складові елементи необоротних матеріальних активів.

Основні засоби – це та важлива складова, яка визначає виробничий процес, рівень технічної бази підприємства та її ефективність тобто є важливим фактором розвитку і зміцнення виробництва.

Згідно ПСБО 7 основні засоби - це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [69].

Під іншими необоротними матеріальними активами розуміють матеріальні активи, термін корисної експлуатації яких більший за рік, але які не ввійшли до складу основних засобів.

Під строком корисного використання (експлуатації) розуміють очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні терміну корисної експлуатації необоротних матеріальних активів враховують такі фактори.

Слід зазначити, що доцільним є встановлення на підприємстві вартісної межі для поділу матеріальних активів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Вартісний критерій віднесення активів до основних засобів або до інших необоротних активів підприємство визначає самостійно, зазначивши його в обліковій політиці. Для такого поділу може бути застосована межа, встановлена податковим законодавством. На даний час

Податковим кодексом визначено, що до основних засобів включаються активи вартістю більше – 6000 грн.

Перелік груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлений П(С)БО 7 «Основні засоби» [69] та визначає субрахунки до рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Субрахунки до рахунків 10 і 11 [67]

Рахунок 10 «Основні засоби»	Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
<ul style="list-style-type: none">• 10.0 «Інвестиційна нерухомість»;• 10.1 «Земельні ділянки»;• 10.2 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;• 10.3 «Будинки та споруди»;• 10.4 «Машини та обладнання»;• 10.5 «Транспортні засоби»;• 10.6 «Інструменти, прилади та інвентар»;• 10.7 «Тварини»;• 10.8 «Багаторічні насадження»;• 10.9 «Інші основні засоби»	<ul style="list-style-type: none">• 11.1 «Бібліотечні фонди»;• 11.2 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;• 11.3 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;• 11.4 «Природні ресурси»;• 11.5 «Інвентарна тара»;• 11.6 «Предмети прокату»;• 11.7 «Інші необоротні матеріальні активи»

Аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведуть за їх групами та окремими об'єктами.

Витрати підприємства на придбання чи створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, а також витрати на реконструкцію, розширення і технічне переозброєння діючих підприємств називають капітальними інвестиціями, для обліку яких призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції», до якого передбачені такі субрахунки:

- 15.1 «Капітальне будівництво»;
- 15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

- 15.4 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 15.5 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» [67].

Незавершені капітальні інвестиції - це необоротні матеріальні активи, а саме - капітальні інвестиції в будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Із введенням ПСБО 30 «Біологічні активи» з'явився новий рахунок для обліку необоротних матеріальних активів – рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи»(табл..1.2).

Таблиця 1.2.

Відображення довгострокових біологічних активів в плані рахунків[67]

Назва	Субраху- НОК	Назва	Сфера застосування
16 «Довгострокові біологічні активи»	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
	162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
	163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
	164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
	165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
	166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	

1.2. Особливості оцінки необоротних матеріальних активів у системі обліку

Важливе значення у обліковій системі та звітності має правильна оцінка необоротних матеріальних активів. До основних моментів, коли необхідним є вартісне вимірювання необоротних активів, належать: їх надходження, використання в ході операційного циклу, вибуття, складання фінансової звітності.

В подальшому доцільно зупинитися на теоретичному обґрунтуванні категорії «оцінка».

Оцінка в обліку необхідна для трансформації фактів, виражених в натуральних показниках, в єдиний універсальний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різномірні об'єкти у співставиму форму і зміст. Оцінка служить інструментом для різних цілей.

Оцінка необоротних матеріальних активів підприємства - це грошовий вираз їх вартості. Вона потрібна для того, щоб правильно визначити їх загальний обсяг, їх динаміку і структуру, розрахувати економічні показники господарської діяльності підприємства за певний проміжок часу. Така оцінка проводиться з метою встановлення ступеня зносу та планування витрат на оновлення, модернізацію та ремонт необоротних матеріальних активів [28].

Оцінка повинна бути реальною та точною, її викривлення призводить до невірної визначення розміру амортизаційних відрахувань, а це в свою чергу - до спотворення реальної суми витрат обігу та прибутку і рівня рентабельності діяльності підприємства.

Слід зазначити, що підходи до оцінки можуть розглядатися в таких ракурсах:

- 1) за предметами (оцінка різних видів ресурсів);
- 2) за методами (початкова, співставна, відновна, оцінка заміщення, реалізаційна, рентна, експертна та умовна оцінки);

3) за функціями (економічна, податкова, інвестиційна, кредитна, страхова, юридична, адміністративна, статистична, інформаційна) [52].

З огляду на тривале функціонування та поступове спрацювання засобів праці, постійну зміну умов їх відтворення, існує кілька видів оцінки основних засобів. П(С)БО 7 вводить такі визначення оцінки основних засобів:

- 1) первісна вартість;
- 2) справедлива вартість;
- 3) залишкова вартість;
- 4) відновлювальна вартість;
- 5) вартість, яка амортизується;
- 6) ліквідаційна вартість[69].

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість - це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова (балансова) вартість - це різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – це ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі. Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного і того ж або аналогічного виду діяльності. При неможливості отримання інформації про ринкову вартість будь-яких об'єктів через їх специфічний характер, вони переоцінюються за відновленою вартістю з врахуванням фактичного зносу.

Вартість, яка амортизується - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначаються на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкта, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості). Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не враховувати.

Розглядаючи види оцінки основних засобів, необхідно вирішити два питання:

1. на який момент її встановлювати;
2. на якому рівні.

Момент оцінки може бути встановлений на момент придбання, на поточний момент і на майбутнє. Найбільш важливе значення має оцінка на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дозволяє провести співставлення вартості об'єктів, що відображені в обліку. Майбутня оцінка має значення для розробки прогнозуючих розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності діяльності підприємства [43].

Переваги обліку основних засобів за їх первісною вартістю на момент придбання, не викликають сумніву. Однак методи оцінки за первісною вартістю повністю виключають можливість впливу інфляції та інших ринкових змін на ціну. Хоч первісна вартість завжди стала, на нашу думку, в

умовах інфляції необхідно відобразити в обліку її наслідки для того, щоб бухгалтерська звітність не викликала сумніву.

Треба відзначити, що склад витрат, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів, залежить від каналів їх надходження: придбання, побудова чи виготовлення, отримання в обмін на інше майно (по договору обміну), внесок засновниками як вклад в статутний капітал, безоплатне одержання, виявлення не облікованих об'єктів основних засобів під час інвентаризації.

П(С)БО 7 «Основні засоби» не містить визначення справедливої вартості [69]. Тлумачення цьому поняттю дає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Так, справедлива вартість - це сума за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Таке визначення для практичного використання не досить конкретне і потребує додаткових роз'яснень. В додатку до П(С)БО 19 конкретизовано порядок визначення справедливої вартості для кожного об'єкту основних засобів [72].

Слід зазначити, що справедливу вартість об'єкта основних засобів складає сума, за якою актив може бути обміняний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Переважно ринкова вартість є справедливою вартістю, але при умові тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів. У випадку неможливості отримання інформації про ринкову вартість яких-небудь об'єктів через їх специфічний характер, то їх оцінюють за відновлювальною вартістю з врахуванням фактичного зносу.

Відновлювана вартість – це сума грошових коштів, їх еквівалентів чи інших форм компенсації, яку слід було б витратити для придбання (або створення такого ж активу на дату складання фінансової звітності).

Вибуття основних засобів з підприємства може відбуватися шляхом їх продажу, ліквідації внаслідок фізичного та морального зносу, внеску в статутний капітал або безкоштовної передачі іншим підприємствам. Метою

реалізації необоротних активів є отримання доходу. Чисту вартість реалізації формує дохід від реалізації необоротних активів, зменшений на суму витрат, пов'язаних з його реалізацією. Чистий дохід від ліквідації (ліквідаційна вартість) – це сукупність доходів, одержаних від ліквідації необоротного активу, зменшених на суму витрат, пов'язаних з його ліквідацією. У П(С)БО 7 зазначається, що підприємство встановлює чистий дохід від ліквідації ще на момент зарахування необоротних активів на баланс експертним шляхом. При цьому його ліквідаційна вартість може рівнятися до нуля [69].

Слід зазначити, що у процесі використання необоротні матеріальні активи поступово втрачають свої споживчі властивості тобто зношуються. Під зносом слід розуміти втрату основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього й вартості.

Згідно П(С)БО 7 знос - сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання, а амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації)[69].

Вартість, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційну вартість таких активів прирівнюють до нуля.

За залишковою вартістю необоротні матеріальні активи списуються з балансу підприємства. При цьому під залишковою вартістю розуміють різницю між первісною (переоціненою) вартістю і сумою нарахованого зносу.

1.3. Суть, мета і завдання аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів

Підсумовуючи вище представлену інформацію, ми прийшли до висновку, що необоротні матеріальні активи є однією з найважливіших

характеристик економічного потенціалу країни. Економічна сутність і матеріально-речовий зміст їх служать визначальними характеристиками щодо окреслення їхнього значення у здійсненні відтворювальних процесів функціонування та розвитку будь-якого виробництва.

Тому проведення аудиту та аналізу операцій з необоротними матеріальними активами є вкрай необхідним, про що будемо в подальшому говорити.

Завдання аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів тісно пов'язані між собою, оскільки їх нормальне та якісне функціонування неможливе без поєднання таких завдань, їх ґрунтовного визначення і практичного виконання.

Для того, щоб повно та об'єктивно представити завдання аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів, попередньо слід ознайомитися із метою і завданнями їх обліку.

Ефективність обліку необоротних матеріальних активів залежить від можливостей використання облікової інформації в системі управління. Цю вимогу необхідно враховувати при побудові інформаційної системи «необоротні матеріальні активи» і формування її вихідної інформації.

Так, мета обліку необоротних активів полягає у визначенні точної величини надходження, вибуття і переміщення необоротних матеріальних активів; своєчасному і правильному нарахуванні амортизації; визначенні результату від реалізації і ліквідації окремих об'єктів; розрахунки витрат на ремонти; отриманні даних про рух необоротних активів, їх початкову і залишкову вартість та інші показники їх використання.

Організація обліку необоротних матеріальних активів складається з трьох взаємопов'язаних етапів:

- 1) на методичному етапі здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу

подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність;

2) технічний етап - це вибір форми обліку, що найбільше відповідає галузі та розміру даного підприємства. Він полягає: 1) у виборі способу обробки облікових даних безкомп'ютеризованого та комп'ютеризованого; 2) розробці переліку і форм облікових регістрів; 3) встановленні порядку здійснення записів в регістрах і переносу даних в регістри.

3) організація управління бухгалтерії (виділяється окремий відділ з обліку необоротних активів, визначаються його права і обов'язки, взаємозв'язки з іншими управлінськими підрозділами) [8].

Правильність обліку та контроль за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік необоротних активів. В цьому розділі зазначаються основні принципи організації обліку необоротних активів на підприємстві в розрізі таких елементів як:

- первинні документи з обліку необоротних активів;
- список осіб, які мають право підписувати документи і які саме;
- строки корисного використання основних засобів;
- методи нарахування амортизації;
- порядок переоцінки;
- визначення ліквідаційної вартості;
- порядок обліку витрат по утриманню необоротних активів та їх ремонту.

Світові процеси глобалізації та обраний Україною шлях до інтеграції у європейську спільноту, не можуть оминати проблему реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. В даний час сучасний стан аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання.

Аудитори у своїй роботі використовують і обробляють значний масив інформації, який складається із:

- зовнішнього інформаційного середовища, яке, в свою чергу, включає:

- ✓ дані із законодавчо-нормативної бази;
- ✓ інформацію про діяльність клієнта, яка отримується в процесі надання аудиторських послуг;
- ✓ інформацію, що надійшла в процесі надання аудиторських послуг від замовника про його наміри, цілі та рішення за результатами перевірки.

- внутрішнього інформаційного середовища, що формується під впливом і в процесі надання аудиторських послуг і відповідно включає:

- ✓ публічну інформацію, що подається в аудиторському висновку;
- ✓ конфіденційну інформацію, яка зберігається безпосередньо в інформаційній системі [7].

При цьому зовнішнє і внутрішнє інформаційне середовище взаємопов'язані між собою шляхом перетікання інформаційних потоків.

В подальшому доцільно представити основні елементи визначення аудиторської діяльності (рис.).

Що стосується аудиту необоротних активів, то слід зазначити, що основними при здійсненні аудиту операцій з необоротними активами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства. Мета аудиту операцій з необоротними активами полягає у встановленні:

- достовірності первинних даних відносно руху необоротних активів;
- повноти і своєчасності відображення первинних даних про необоротні матеріальні активи в зведених документах та облікових регістрах;

- правильності ведення обліку необоротних активів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення стану необоротних активів в звітності господарюючого суб'єкта;
- відповідності методики обліку та оподаткування операцій з необоротними активами [1, 2, 4, 57, 66].

При цьому до завдань аудиту операцій з необоротними активами відносяться такі як: встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання необоротних активів; перевірка ефективного їх використання та збереження; встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) необоротних матеріальних активів; перевірка правильності нарахування зносу необоротних матеріальних активів; підтвердження достовірності відображення у фінансовому обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки; перевірка доцільності проведення ремонту необоротних матеріальних активів та правильності відображення у фінансовому обліку понесених витрат; вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням необоротних активів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації; підтвердження законності і правильності відображення на рахунках обліку операцій з необоротними активами та ін. [3, 8, 60, 66, 75].

Перед початком проведення перевірки необоротних матеріальних активів аудитор повинен ознайомитися з методологією їх обліку, затвердженою в наказі про облікову політику підприємства.

Як бачимо, аудиторський контроль необоротних матеріальних активів є надійним гарантом збереження прибутку підприємства і служить невід'ємним чинником для його зростання.

Якщо облік надає інформацію, то економічний аналіз повинен перетворити її в придатну для прийняття рішення. Необхідність у проведенні аналізу виявляється на таких стадіях прийняття рішень як: попереднє вивчення господарських явищ і процесів, аналіз реального стану діяльності

господарства, вибір варіантів господарських процесів, оцінка відповідності економічного аспекту в підготовлених варіантах рішень іншим аспектам управління, узагальнення або синтез результатів аналізу й обґрунтування управлінських рішень. Основна мета аналізу в управлінні підприємством - виявити причинні зв'язки між подіями (отриманими кінцевими результатами, станом параметрів господарських процесів) і умовами, які призвели до даних подій або які можуть виникнути в майбутньому. Отже, економічний аналіз забезпечує оцінку здійсненої події (факту) і встановлення умов, за яких ці події відбулися [20, 40, 82, 83, 95].

Тому крім аудиту, операції з необоротними матеріальними активами підлягають проведенню аналізу.

Це визначається тим фактором, що необоротні матеріальні активи визначають технічний рівень та виробничу потужність підприємства. Тому від використання необоротних матеріальних активів залежить обсяг випуску продукції, її собівартість та прибуток відповідно. Тому поліпшення використання необоротних матеріальних активів є однією з важливих умов покращення фінансово-господарської діяльності підприємства, що дозволяє значно розширити виробництво без додаткових капітальних вкладень.

Слід зазначити, що проведення економічного аналізу використання необоротних матеріальних активів і на підставі його результатів здійснення управлінського впливу на даний процес є одним із шляхів вирішення даної проблеми.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1 Документальне оформлення та облік наявності, руху та вибуття необоротних матеріальних активів

Однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне та безперервне спостереження за станом господарських фактів – з одного боку, та процесів – з іншого боку, що відбуваються на підприємствах. Для проведення такого спостереження необхідно кожний господарський факт оформити відповідним документом [25].

Для раціональної організації обліку необоротних матеріальних активів необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції щодо їх надходження на підприємство, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або ліквідації.

Насамперед потрібно уточнити, що слід розуміти під категорією «документ». Так, у перекладі з латинської «документ» означає доказ, свідectво. Документи є основою організації облікового процесу на підприємстві, тим самим стверджуючи факт здійснення господарських операцій і є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку.

Під документом розуміють матеріальний носій, що використовується в процесі відображення фактів фінансово-господарської діяльності і на якому за допомогою різних засобів та способів зафіксована інформація в доцільній для сприйняття формі [25].

Під бухгалтерським документом слід розуміти письмове свідectво (доказ) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції (процесу) або право її виконання.

Первинні документи повинні складатися у момент здійснення операції, а якщо таке неможливо, то негайно після її завершення. За достовірність даних, що становлять зміст документа, та якість його складання відповідальність покладається на посадових осіб, які підписали документ. У документах не повинно бути не застережених виправлень, підчисток, помарок. Усі цифри повинні бути написані чітко та розбірливо.

Зміст операції треба наводити лаконічно і конкретно, запобігаючи можливості подвійного розуміння. Усі необхідні реквізити документа повинні бути заповнені, а відсутні показники — прокреслені. Складені документи відповідно до графіка документообігу необхідно передавати до бухгалтерії для їх опрацювання і подальшого використання в оперативному управлінні і поточному обліку, а також для складання звітності. Опрацьовані документи підлягають зберіганню в поточному архіві бухгалтерії не менше Зроків, після чого ліквідуються.

Документація – сукупність документів, які складаються на всі факти фінансово-господарської діяльності, значення якої полягає в тому, що вона служить для передачі розпоряджень від керівництва до виконавців.

У бухгалтерських документах вказуються дані, які необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих в них господарських операцій, з метою контролю за збереженням власності, визначення господарської доцільності та ефективності здійснених процесів.

Документування господарських операцій, в тому числі з необоротними матеріальними активами, повинно здійснюватися за такими вимогами та юридичними нормами.

Бухгалтерська документація є юридичним фактом законності виконання операцій та служить підставою для здійснення фінансового контролю.

Під час оформлення і обробки документів проводиться систематичний контроль за дотриманням платіжної та кредитної дисципліни, встановлюється ретельне спостереження за економним витрачанням коштів

підприємства, прискорюється їх оборот. Документи використовуються також для аналізу господарської діяльності підприємства. Чимало чинників, що вплинули на результати виконання бізнес-плану підприємства, можна виявити тільки за допомогою вивчення облікових даних і документів, що були основою для бухгалтерських записів.

Основні вимоги до оформлення бухгалтерських документів, в т.ч. з обліку нематеріальних оборотних активів, наведено на рис.

Необоротні матеріальні активи надходять на підприємство в результаті:

- капітальних інвестицій (придбання, спорудження, виготовлення);
- внеску засновників у статутний капітал підприємства;
- у порядку безоплатної передачі іншими господарствами;
- обміну на інші активи (додаток).

У табл.2.1 нами узагальнені первинні документи з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку необоротних матеріальних активів

Назва документа/ Шифр	Характеристика облікового документа
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів для обліку введення їх до експлуатації; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів, а також для виключення їх зі складу основних засобів
ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»	застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації
ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»	застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації
ОЗ-4 «Акт списання автотранспортних засобів»	застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів автотранспортних засобів при повній або частковій їх ліквідації
ОЗ-5 «Акт № про установку, пуск і демонтаж будівельної машини»	складається при установці, пуску і демонтажі будівельної машини, що взята напрокат

ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві
ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»	застосовується для реєстрації інвентарних карток
ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами
ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»	застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами
ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»	використовуються для розрахунку амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)»	використовуються для розрахунку амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту»	використовуються для розрахунку амортизації основних засобів (для автотранспорту)

При установці, пуску і демонтажу будівельної машини, що взята на прокат складається Форма № ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини», яка підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки і в якій відображаються відомості про стан машини до її здачі на прокат та після повернення.

Аналітичний облік основних засобів здійснюється у типовій формі №ОЗ-6, яка відкривається на кожний об'єкт основних засобів окремо або на групу однотипних об'єктів. У даній формі відображаються дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та інші особливості об'єкта. Форма № ОЗ-6 заповнюється на підставі форми ОЗ-1 та інших супровідних документів в одному примірнику в бухгалтерії. При ремонті, реконструкції, модернізації та інших видах поліпшення основних засобів дані про такі роботи заносяться до такої форми на підставі форми №ОЗ-2, а при списанні основних засобів - форми № ОЗ-3.

Форма №ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» застосовується для реєстрації інвентарних карток відкритих на підприємстві і складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток форми №ОЗ-6. Слід зазначити, що зареєстровані у інвентарному описі картки розміщують у картотеці основних засобів і групуються за видами і місцезнаходженням.

Вибуття необоротних матеріальних активів з підприємства (додаток) може відбуватися в результаті:

- їх продажу;
- ліквідації в результаті фізичного та морального їх зносу;
- безкоштовної передачі іншим юридичним особам;
- внеску в статутні капітали інших підприємств;
- обміну на інші активи.

При вибутті основних засобів та інших необоротних матеріальних активів з підприємства оформляють Акт на списання основних засобів (акт ОЗ-3) і ОЗ-4 - Акт на списання автотранспортних засобів. Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта».

2.2 Методика обліку наявності, руху та вибуття необоротних матеріальних активів

Якщо основні засоби, придбані у постачальників за грошові кошти, то витрати, пов'язані з їх придбанням відображають за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції». При цьому можливі такі бухгалтерські записи:

- на вартість придбаних основних засобів:

Д-т 15.2, 15.3, 15.4

К-т 63.1[36]

- на суму транспортно-заготівельних, інших витрат, пов'язаних із доставкою основного засобу та доведенням його до стану, в якому він придатний до використання:

Д-т 15.2, 15.3, 15.4

К-т 68.5 [36]

- на суму податкового кредиту з ПДВ, включеного в рахунки постачальників, інших кредиторів:

Д-т 64.1

К-т 63.1, 68.5

- на суму страхових платежів:

Д-т 15.2, 15.3, 15.4

К-т 65.1, 68.5

- зарахування основного засобу на баланс підприємства:

Д-т 10, 11, 12

К-т 15.2, 15.3, 15.4 [36].

Аналогічні записи складаються при підрядному способі виконання робіт, пов'язаному зі спорудженням, будівництвом, розробкою основних засобів сторонніми підприємствами, з якими укладений цивільно-правовий договір підряду. У такому разі, підприємство-замовник здійснює облік витрат на субрахунку 15.1 і веде розрахунки з підрядником за виконані та прийняті за актами роботи.

Представимо на умовному прикладі порядок відображення у системі обліку операцій з надходження основних засобів, придбаних за грошові кошти у постачальників (табл.).

При господарському способі виконання будівельно-монтажних робіт витрати на капітальні інвестиції підприємство-забудовник відображає за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції». За даними рахунка 15

«Капітальні інвестиції» визначають фактичну собівартість закінчених об'єктів будівництва (реконструкції, модернізації, придбання).

У табл. нами узагальнені проводки з обліку надходження основних засобів в результаті їх будівництва, виготовлення, розробки, поліпшення.

Підприємство може отримувати основні засоби від інших юридичних і фізичних осіб безкоштовно. Основні засоби, отримані в порядку безкоштовної передачі від інших юридичних осіб, у бухгалтерському обліку відображають за справедливою вартістю:

Д-т 15

К-т 42.4

Оприбуткування на баланс об'єктів основних засобів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, проводять за справедливою вартістю, погодженою сторонами. Зарахування на баланс об'єктів основних засобів, що надійшли на підприємство як внесок до статутного капіталу відображають записом:

Д-т 10, 11, 12

К-т 46 [36].

Вибуття основних засобів внаслідок реалізації відображається такою кореспонденцією рахунків (табл.).

Порядок відображення в обліку безоплатного передавання основних засобів розглянемо на умовному прикладі.

ТОВ «Промінь» передає ПП «Тонус» автомобіль, первісною вартістю - 250000грн., знос - 50000грн. Автомобіль передають за залишковою вартістю, яка становить 200000грн. Справедлива вартість такого автомобіля - 210000грн.

Відобразимо в системі обліку дану ситуацію:

1. Списано автомобіль з балансу ТОВ «Промінь» для безоплатного передавання:

Д-т 976 «Списання необоротних активів»;

К-т 10 «Основні засоби»

200000грн.

2. Списана сума нарахованого зносу:

Д-т 131 «Знос основних засобів»;

К-т 10 «Основні засоби» 50000грн.

3. Базою для нарахування податкового зобов'язання при безоплатному передаванні є ціна продажу, але не нижча від звичайної. У нашому випадку звичайна ціна перевищує вартість автомобіля, за якою він передається. Тому ПДВ необхідно визначити виходячи із звичайної вартості автомобіля - 185000грн. Для відображення ПДВ використовують таку проводку:

Д-т 93 «Витрати на збут»;

К-т 641 «Розрахунки за податками» 35000 (210000/6)грн.

4. Списано вартість, за якою автомобіль був переданий іншому підприємству, на зменшення фінансового результату:

Д-т 793 «Результат іншої діяльності»;

К-т 976 «Списання необоротних активів» 200000грн.

5. Списано суму нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ на зменшення фінансового результату:

Д-т 793 «Результат іншої діяльності»;

К-т 93 «Витрати на збут» 35000грн.

Ліквідація основних засобів може здійснюватись у зв'язку з вимушеною заміною і з ініціативи керівника або власника.

Бухгалтерські проводки з обліку ліквідації об'єктів основних засобів нами узагальнено в табл.

Інфляційні процеси в економіці країни викликають знецінення основних засобів, а стандартом обліку 7 «Основні засоби» передбачено забезпечити облік за справедливою вартістю на дату складання балансу. Отже, виникає необхідність у переоцінці основних засобів [69]. Згідно з національними ПСБО приведення залишкової вартості об'єкта до їх справедливої вартості називається переоцінкою основних засобів.

Підприємство може проводити переоцінку об'єкта, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості на

дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. При цьому поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів визначає керівництво підприємства [6].

Переоцінка основних засобів, інших необоротних матеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості (додаток Б).

Переоцінена первісна вартість та переоцінена сума зносу дорівнюють добутку відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

При переоцінці основних засобів накопичена амортизація повинна бути скоригована. Це пов'язано з тим, що в результаті переоцінки балансова вартість доводиться до справедливої вартості з врахуванням ступеню зношеності об'єкту на дату переоцінки.

Переоцінена первісна вартість та переоцінена сума зносу дорівнюють добутку відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

Враховуючи вищезазначене, вважаємо, що найбільш раціональним та економічно обгрунтованим є такий порядок списання результатів переоцінки: суму дооцінки необхідно списувати на збільшення додаткового капіталу, а суму уцінки - на його зменшення відповідно. В результаті цього спрощується відображення в обліку операцій, пов'язаних з переоцінкою необоротних матеріальних активів і чітко закріплюється розуміння того, що збільшення їх вартості збільшує величину власного капіталу, а зниження – зменшує її відповідно.

Для обліку інших необоротних матеріальних активів призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який має сім субрахунків (див. План рахунків):

111 «Бібліотечні фонди»;

112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»

114 «Природні ресурси»

115 «Інвентарна тара»

116 «Предмети прокату»

117 «Інші необоротні матеріальні активи» [67].

За Дт рахунку 11 відображається надходження інших необоротних матеріальних активів, а за Кт – вибуття та уцінка інших необоротних матеріальних активів.

Слід зазначити, що при оприбуткуванні інших необоротних матеріальних активів складаються аналогічні записи, як і при надходженні основних засобів. Слід підкреслити, що відсутні особливості і в обліку вибуття інших необоротних матеріальних активів, він ідентичний до обліку вибуття основних засобів.

Винятковими є операції з придбання інших необоротних матеріальних активів внаслідок здійснення капітальних інвестицій. У даному випадку застосовують субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». При передачі інших необоротних матеріальних активів в експлуатацію дебетують рахунок 11 та кредитують субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» [36].

Синтетичний облік необоротних матеріальних активів ведеться у журналі-ордері 13, Журналі 4, а при комп'ютеризації - у відповідному електронному реєстрі.

2.3. Облік амортизації основних засобів та інших необоротних активів

Необоротні матеріальні активи зношуються фізично (наприклад, машини, обладнання), а також стають морально застарілими за своєю

технічною характеристикою та економічною ефективністю, тобто підлягають моральному зносу.

Моральний знос зумовлюється двома факторами: ростом продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Правильне визначення ступеня зносу необоротних матеріальних активів має дуже важливе значення для економіки виробництва, для визначення їх відновлювальної вартості і розміру амортизаційних відрахувань.

У П(С)БО 7 зазначається, що нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації), який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом при зарахуванні на баланс, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [69].

Нарахування амортизації здійснюють протягом терміну корисного використання об'єкта. При цьому за основу можуть бути взяті мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, встановлені Податковим кодексом України [69].

Нарахування амортизації проводять щомісяця. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.

Термін корисного використання та метод амортизації переглядають у кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання активу.

У П(С)БО 7 наведені наступні методи амортизації основних засобів:

1. прямолінійний, який характеризується постійною щорічною нормою амортизації та відповідно нарахуванням однакових річних сум

амортизаційних відрахувань. Річну суму амортизації визначають діленням вартості, що амортизується, на строк корисної експлуатації об'єкта;

2. зменшення залишкової вартості, за яким річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

3. прискореного зменшення залишкової вартості, при якому річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється, виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється.

4. кумулятивний, при якому річну суму амортизації визначають як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, який виступає в ролі річної норми амортизації.

При цьому кумулятивний коефіцієнт розраховують діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання;

5. виробничий, при якому місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. При цьому виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує випустити з використанням об'єкта основних засобів [69].

В подальшому представимо порядок застосування вище приведених методів нарахування амортизації основних засобів на цифровому матеріалі.

Слід зазначити, що метод амортизації інших необоротних матеріальних активів підприємство має право обирати самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від їх використання. Так, згідно з П(С)БО 7 для нарахування амортизації інших необоротних

матеріальних активів застосовують прямолінійний або виробничий методи [69].

Слід зазначити, що при визначенні податку на прибуток, амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується аналогічно нарахуванню амортизації основних засобів.

Нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може здійснюватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, що амортизується, та решта 50% – у місяці їх списання з балансу або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Амортизація по тимчасовим спорудам нараховується з використанням прямолінійного методу, орієнтуючись на термін корисного використання і вартість, що амортизується.

Для узагальнення нагромадженої амортизації необоротних матеріальних активів передбачено рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», який має такі субрахунки як:

- 13.1 «Знос основних засобів»;
- 13.2 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 13.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 13.4 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
- 13.5 «Знос інвестиційної нерухомості» [67].

Якщо підприємство веде облік витрат за елементами тобто використовує 8 клас рахунків витрат, то нарахування амортизації оформляють такою проводкою:

Д-т 83 К-т 13.

Якщо на підприємстві облік витрат ведуть без використання рахунків 8 класу, тоді нараховану амортизацію відображають таким записом:

Д-т 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від того, до якого виду діяльності відноситься той чи інший об'єкт основних засобів)

К-т 13.

По інших необоротних матеріальних активах нарахована амортизація відображається за кредитом субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» із подальшим віднесенням її суми до складу відповідних витрат.

2.4. Методика обліку ремонтів основних засобів

Виходячи з того, що основні засоби - активи тривалого використання, то в процесі їх експлуатації основні засоби так чи інакше зношуються, що зумовлює необхідність здійснювати їх ремонт або ж поліпшення.

Порядок відображення витрат на ремонт в обліку підприємства залежить від виду ремонту – капітального чи поточного.

Капітальними вважаються витрати на ремонт, пов'язані з поліпшенням основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від їх використання.

Такі витрати збільшують первісну вартість основного засобу. Тобто капітальні витрати накопичуються на відповідному субрахунку рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і після завершення ремонтів включаються до первісної вартості основного засобу.

На період проведення капітального ремонту основного засобу амортизацію цього об'єкта не нараховують. Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основного засобу, і поновлюється з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання.

Поточний ремонт – це витрати, що здійснюються для підтримання основного засобу у робочому стані (технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання. Такі витрати включаються до складу витрат

звітнього періоду. В обліку такі витрати відображають за дебетом рахунку 23 або витратних рахунків 91–94 (залежно від призначення основного засобу) з кредитом рахунків 20, 63, 65, 66 [36].

Різниця між капітальним і поточним ремонтом полягає в тому, що метою капітального ремонту є збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання основного засобу, а поточного – отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від їх використання.

При оформленні приймання-передачі основного засобу з капітального ремонту, реконструкції або модернізації застосовують форму ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів». Якщо ремонт, реконструкція або модернізація основного засобу здійснювалися господарським способом, то такий акт складається в одному примірнику. Якщо ремонт, реконструкція або модернізація основного засобу здійснювалися стороннім підприємством, тоді акт складається у двох примірниках (другий примірник передається підприємству, яке здійснювало роботи). Далі на підставі акту вносяться зміни до наступних документів:

- 1) ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;
- 2) ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»;
- 3) ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)»;
- 4) ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» відповідно.

У разі поліпшення основних засобів також до техпаспортів та інших реєстрів аналітичного обліку заносять дані про змінені техніко-економічні характеристики об'єктів такі як – їх вартість, потужність, площа та ін.

Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів підписується працівником підприємства, уповноваженим на приймання основного засобу, і представником ремонтної служби підприємства, що виконала ремонт або поліпшення. Далі акт

передають до бухгалтерії підприємства, де він підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства чи уповноваженою на те особою.

Слід зауважити, що процес прийняття закінчених робіт з поточного або капітального ремонту чи поліпшення основного засобу оформляється не тільки Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, а також його осучасненими аналогами, форми яких затверджено наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. №561 про Методичні рекомендації [55].

Також підприємствам ніхто не забороняє користуватися іншими первинними документами, форма яких відрізняється від законодавчо встановлених, але тільки у випадку коли вони містять реквізити необхідні для первинного документа.

Облік витрат на ремонти/поліпшення основних засобів регулюється П(С)БО 7. Слід зазначити, що облік залежить від того, на що спрямовано ремонтні заходи:

- на підтримку об'єкта в робочому стані;
- на поліпшення тобто збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта.

Тому всі ремонтні заходи поділяються на:

1) Ремонти, які призводять до отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основного засобу.

У такому випадку витрати відображаються у складі поточних витрат - залежно від напряму використання основоного засобу такими проводками:

Дт 23, 91, 92, 93, 94

Кт 20, 22, 13, 66, 65, 63, 68 [36].

Якщо ремонт пов'язано з ліквідацією наслідків стихійного лиха, витрати на такий ремонт відображаємо у складі інших витрат діяльності (субрахунок 977). Якщо ж основний засіб пошкоджено з вини працівника, і

винну особу встановлено, витрати на ремонт відправляються на субрахунок 375 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків».

2) Поліпшення, яке призводить до збільшення суми майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання основного засобу. У цьому випадку витрати включаються до первісної вартості ремонтovanого об'єкта основних засобів такими проводками:

Дт 15

Кт 20, 22, 13, 66, 65, 63, 68;

Дт 10

Кт 15 [36].



Рис. 2.1 Напрямки ремонтних робіт основних засобів

Керівник підприємства приймає рішення про характер та ознаки ремонтних робіт (тобто на що вони спрямовані: на ремонт чи поліпшення). Як правило, технічний висновок про спрямованість проведених заходів

керівнику подає фахівець відповідного профілю. Це може бути головний інженер, начальник цеху або інша компетентна особа.

Підприємство самостійно визначає, на що будуть спрямовані ремонтні роботи (рис.2.1).

Слід зазначити, що операції з ремонтів чи поліпшень основних засобів відображаються в податковому обліку за бухгалтерськими обліковими правилами. У випадку поліпшення, витрати на поліпшувальні заходи буде капіталізовано, і вони вплинуть на фінансовий результат тільки через амортизацію поліпшених основних засобів. А далі високодохідники будуть визначати амортизаційні різниці щодо поліпшених основних засобів згідно Податкового кодексу України [68]. У випадку ремонту, ремонтні витрати вплинуть на фінансовий результат так само, як і в бухгалтерському обліку тобто будуть відображені у складі поточних витрат.

Якщо ремонтуються невиробничі основні засоби, для них починаючи з 01.01.2017 року, передбачено особливе правило : бухгалтерський обліковий фінансовий результат високодохідника збільшується на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів згідно Податкового кодексу України [68]. Тобто витрати на ремонт і поліпшення невиробничих основних засобів підприємство не може враховувати при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Якщо витрати на поліпшення невиробничого основного засобу капіталізовано, опосередковано врахувати їх у зменшення фінансового результату теж не вийде. Це пов'язано з тим, що витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів не підлягають амортизації.

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

- 1) Ремонт основних засобів є заходи, спрямовані на підтримку основних засобів у робочому стані, а поліпшенням - збільшення очікуваних економічних вигод від експлуатації основного засобу;

2) Витрати на ремонт основних засобів включаються до поточних витрат, а витрати на поліпшення основних засобів - збільшують первісну вартість поліпшеного основного засобу;

3) Витрати на ремонт і поліпшення невиробничих основних засобів не можна враховувати у зменшення фінансового результату для цілей оподаткування податком на прибуток.

Слід зазначити, що облік витрат на ремонт і поліпшення інших необоротних матеріальних активів ведеться аналогічно до обліку ремонтів основних засобів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Організація і методика проведення аудиту необоротних матеріальних активів

В умовах високого рівня тінізації економіки України, криміналізації економічного суспільства, розповсюдження напівлегальних методів ухилення від сплати податків слід посилити контроль за фінансово-господарською діяльністю всіх підприємств, при цьому основну увагу приділивши попередженню вчинення економічних правопорушень [76, С.76].

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку

аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення [78, С.971].

Об'єктом нашого дослідження виступає формулювання принципів та завдань аудиту стосовно необоротних матеріальних активів, значне місце серед яких займає аудит основних засобів.

Слід зазначити, що проведення аудиту необоротних активів є відповідальним етапом аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, що зумовлено складністю та важливістю обліку складових таких активів, їх визначним впливом на фінансові показники роботи підприємства.

Предметом аудиту необоротних активів виступають господарські процеси та операції, пов'язані з придбанням, створенням, переміщенням та вибуттям необоротних активів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Традиційно розпочинається аудиторська перевірка необоротних матеріальних активів із складання плану її проведення і програми (розширений план) аудиту необоротних активів, а далі розпочинається безпосередній аудит.

Виходячи з того, що будь-який план аудиторської перевірки є власністю аудиторської фірми чи окремого аудитора, залежить від досвіду та компетентності особи, яка його склала, від завдань перевірки, термінів виконання, доступності достовірності, достатності та прийнятності необхідних даних тощо, тому остаточно затверджених на державному чи галузевому рівнях планів аудиту немає.

Проте план аудиторської перевірки повинен бути достатнім для відображення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур. Для цього аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або ж контрольні листи щодо проведення аудиту, які він доробляє для відповідності умовам конкретного завдання [78, С.976].

Перед початком проведення перевірки аудитор має ознайомитися з методологією обліку необоротних матеріальних активів, представленою у наказі про облікову політику підприємства. Аудитор має вяснити наступні питання:

1. вартісну межу об'єктів для їх віднесення до складу основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів;
2. установлений перелік об'єктів, що відносяться до основних засобів незалежно від їх вартості;
3. методи нарахування амортизації об'єктів необоротних матеріальних активів;
4. порядок відображення витрат на ремонт необоротних матеріальних активів;
5. порядок проведення переоцінки необоротних матеріальних активів;
6. частота і терміни проведення інвентаризації необоротних матеріальних активів;
7. перелік рахунків і відповідних до них субрахунків, які використовуються для відображення операцій з обліку необоротних матеріальних активів [1, 2, 8, 57, 60, 66, 75, 88, 92].

Окремі моменти із Наказу про облікову політику аудитор повинен представити у своїх робочих документах.

Далі аудитор вивчає показники фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух необоротних матеріальних активів.

Аудитор проводить тести на відповідність, іншими словами - здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів в обліку необоротних матеріальних активів, на які аудитор повинен звернути максимум уваги, а за якими доречно провести аудит шляхом застосування вибірки. Потім аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, при цьому здійснюючи

безпосередньо сам процес перевірки, із використанням різних методичних прийомів відповідно.

В подальшому аудитор вивчає особливості обліку для підтвердження інформації про стан: основних засобів ; інших необоротних матеріальних активів; незавершених капітальних інвестицій; довгострокових біологічних активів.

Перший етап аудиту операцій з необоротними матеріальними активами розпочинають із перевірки зберігання необоротних активів шляхом проведення їх інвентаризації. Інвентаризація дає змогу встановити наявність і технічний стан об'єктів необоротних матеріальних активів. Слід зауважити, що комплексна інвентаризація необоротних активів проводиться на підставі Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [73].

Слід зазначити, що основними напрямками аудиту наявності необоротних матеріальних активів є такі як:

1. Перевірка дотримання умов зберігання необоротних матеріальних активів, а саме контроль повноти закріплення об'єктів необоротних матеріальних активів за МВО, оцінка підбору кадрів на посади МВО, перевірка стану інвентарного обліку у МВО та в бухгалтерії;
2. Перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації необоротних матеріальних активів і відображення її результатів в обліку;
3. Перевірка створення на підприємстві комісії з приймання зазначених об'єктів та оформлення її результатів;
4. Вибірковий контроль стану збереження необоротних матеріальних активів у структурних підрозділах підприємства та ін.

У ході інвентаризації аудитор перевіряє чи задовільні умови зберігання необоротних матеріальних активів, тобто який технічний стан приміщень чи не замокає обладнання, чи є загрози і засоби захисту від розкрадання необоротних активів.

Інвентаризація необоротних активів на підприємстві повинна проводитися не менше одного разу на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1-го листопада [73].

Після проведення інвентаризації аудитор на наступному етапі аудиту перевіряє правильність відображення в обліку руху необоротних активів.

Зокрема, метою перевірки обліку надходження необоротних активів є підтвердження того, чи придбані необоротні активи правильно відображені в обліку і являють собою вартість реальних об'єктів, введених у експлуатацію.

Приступаючи до аудиту надходження необоротних активів, варто провести вибірккову перевірку первинних облікових документів щодо оформлення їх відповідно до встановлених правил.

Аудиту підлягають необоротні активи, що використовуються, та такі, що зберігаються на складі, законсервовані або передані в оренду.

До основних напрямків аудиту операцій з надходження необоротних активів слід віднести наступні:

1. Перевірка обґрунтованості придбання окремих об'єктів необоротних активів, виходячи з виробничої спеціалізації підприємства, ефективності подальшого використання;
2. Шляхи надходження необоротних активів на підприємство;
3. Перевірка оформлення відповідних договорів купівлі-продажу необоротних активів;
4. Перевірка повноти і своєчасності оприбуткування необоротних активів, враховуючи особливості документального оформлення операцій по джерелах надходжень (нове будівництво, придбання устаткування, безкоштовне надходження);
5. Перевірка правильності зазначення первісної вартості необоротних активів в актах приймання-передачі згідно вимог П(С)БО 7 [69];
6. Аудит правильності оцінки необоротних активів при введенні в експлуатацію від нового капітального будівництва; при оренді через викуп держмайна; при приватизації держмайна; при переоцінці основних засобів.

Надходження основних засобів здійснюється за рахунок капітальних вкладень, тобто ці засоби можуть закуповуватися зі сторони, або їх купують підрядним чи господарським способом. Проводячи аудит основних засобів аудитор має встановити законність та обґрунтованість кожного їх надходження і визначити чи реальною є оцінка об'єкта основних засобів.

При перевірці операцій з поступлення необоротних матеріальних активів увагу звертають на правильне формування їх первісної вартості. При цьому перевіряється рахунок 15 «Капітальні інвестиції», на якому зазначається інвентарна вартість придбаного об'єкта, по якій він приймається на облік. Перевіряють правильність складання проводок з надходження необоротних матеріальних активів, у ході чого потрібно пам'ятати, що в залежності від процесу надходження записи на рахунку мають бути різними.

Аудитор увагу звертає на правильність, своєчасність і повноту оприбуткування необоротних матеріальних активів. Зокрема, він встановлює чи дотримуються правила оформлення акта приймання-передачі необоротних матеріальних активів, чи правильно відображені операції на рахунках.

Внаслідок несвоєчасного оприбуткування основних засобів відбувається недонарахування амортизації, а це зумовлює перекручення фінансових результатів.

За усіма незаконними надходженнями основних засобів, переміщенням за неправильно оформленими документами, а також за фактами їх несвоєчасного оприбуткування у регістрах обліку аудитор має з'ясувати причини порушень і визначити винних осіб.

Також перевіряють операції з оприбуткування основних засобів, що були отримані безкоштовно. Для цього проводять зустрічну перевірку основних засобів, для встановлення правильності списання і їх оприбуткування за кількістю і вартістю.

При аудиті операцій із внутрішнього переміщення основних засобів аудитору треба використати записи в інвентарних описах і накладних.

Перевіряється своєчасність відображення записів про переміщення основних засобів в інвентарних картках в розрізі певних МВО.

Основними напрямками аудиту операцій з вибуття необоротних матеріальних активів є:

1. Перевірка правомірності операцій з вибуття необоротних матеріальних активів:

1.1) при ліквідації об'єктів необоротних матеріальних активів через їх непридатність для подальшого використання;

1.2) при реалізації іншим підприємствам (обґрунтованість ціни реалізації, правильність розрахунку ПДВ);

2. Контроль операцій при оперативній оренді основних засобів.

Перевіряючи операції з вибуття необоротних матеріальних активів, аудитор повинен в'яснити:

- кожен факт вибуття необоротних матеріальних активів з підприємства і в'яснити його причини;
- чи створена наказом керівника підприємства комісія по списанню необоротних матеріальних активів;
- чи є в актах списання необоротних матеріальних активів підписи всіх членів комісії і чи справжні вони.

Аудит реалізації або безкоштовної передачі необоротних матеріальних активів починається з ознайомлення з рішенням (дозволом) на вчинення підприємством відповідних дій. Аудитор вивчає акти приймання-передачі, в яких повинен бути вказаний відповідний адресат передачі необоротних матеріальних активів. При перевірці ліквідації у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію основних засобів. Перевіряють чи затверджений відповідний акт керівником підприємства, та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці [66].

На останньому етапі аудиту руху необоротних матеріальних активів звіряються дані інвентарних карток обліку необоротних матеріальних активів з даними журналу 4, Головної книги та фінансової звітності підприємства.

Аудит правильності нарахування амортизації необоротних матеріальних активів необхідно починати із визначення методів нарахування їх амортизації відповідно до Наказу про облікову політику, правильності віднесення основних засобів до груп, виходячи із норм амортизації, далі правильності нарахування амортизації, виходячи з терміну введення об'єктів в експлуатацію та терміну корисної дії, при цьому необхідно перевірити наявність основних засобів невиробничого призначення.

Спочатку вибірково аудитор перевіряє розрахунки амортизаційних відрахувань, а при виявленні помилок усі розрахунки перевіряються суцільним методом. Аудитору слід звернути увагу на те, яким чином здійснюється розрахунок, чи за кожним інвентарним об'єктом, чи в цілому по групах, перевірити методику розрахунку відповідно до чинної нормативної бази. Особливу увагу необхідно приділити аудиту правильності нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

У ході проведення аудиту правильності нарахування амортизації необоротних матеріальних активів здійснюється:

- перевірка дотримання положень облікової політики підприємства щодо амортизації необоротних матеріальних активів;
- перевірка правильності віднесення об'єктів амортизаційних відрахувань до тієї чи іншої групи основних засобів;
- перевірка розрахунків сум щомісячних амортизаційних відрахувань;
- перевірка своєчасності і правильності щомісячних амортизаційних відрахувань відображення в обліку.

Джерелами інформації та об'єктами аудиту при перевірці правильності нарахування амортизації є відомості нарахування амортизації, картки аналітичного обліку об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Найефективнішим заходом при проведенні аудиту ремонтів є застосування попереднього, поточного і наступного контролю. В процесі попереднього контролю необхідно перевірити чи обґрунтованими є ремонти, чи були проведені попередні розрахунки їх вартості. В процесі поточного контролю аудитор має можливість провести фактичний огляд відремонтованих об'єктів і визначити скільки матеріальних цінностей і яких саме витрачено на ремонт. В процесі наступного контролю перевіряють на підставі різних документів чи законно і правильно проведені витрати на ремонт.

Наступним напрямком аудиту необоротних активів є їх переоцінка. В процесі аудиту основних засобів потрібно встановити своєчасність проведення переоцінки відповідно з обліковою політикою підприємства. При прийнятті рішення про переоцінку основних засобів слід врахувати, що в майбутньому вони переоцінюються регулярно, щоб вартість основних засобів в обліку і фінансовій звітності суттєво не відрізнялась від поточної вартості. Аудитору потрібно проконтролювати правильність відображення результатів переоцінки основних засобів в системі обліку.

Письмові пояснення і звітність МВО служать підтвердженням законності відображення операцій на бухгалтерських рахунках за рухом, списанням, передачею необоротних матеріальних активів.

Для накопичення інформації аудиторіві доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що дасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

3.2. Аналіз необоротних матеріальних активів підприємства

Покращення використання необоротних матеріальних активів - одна із важливих умов забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства, що дозволяє значно розширити виробництво без додаткових

капітальних вкладень. Тому одним із шляхів вирішення даної проблеми є проведення аналізу використання необоротних матеріальних активів і на підставі його результатів здійснення управлінського впливу на даний процес.

Мета аналізу необоротних матеріальних активів полягає у вивченні динаміки загального обсягу, складу, рівня придатності, інтенсивності оновлення та вибуття, а також ефективності їх використання.

У загальному процес здійснення аналізу основних засобів підприємства здійснюється у такій послідовності, представленій на рис.

Особливість аналізу основних засобів – його багаторівневий характер [77, С.281].

Всі показники стану й ефективності використання основних засобів можна об'єднати в 3 групи (рис.).

Аналіз основних засобів розпочинають з оцінки їх наявності, стану, структури і динаміки у звітному періоді.

Аналізуючи технічний стан основних засобів, у першу чергу на підставі даних першого розділу активу балансу розраховують коефіцієнти спрацювання (зносу) і придатності основних засобів та вивчають їх динаміку:

$$K_{\text{спрацювання}} = \text{Сума зносу на кінець звітнього періоду} / \text{Первісна вартість основних засобів на кінець звітнього періоду.}$$

$$K_{\text{придатності}} = \text{Залишкова вартість основних засобів на кінець звітнього періоду} / \text{Первісна вартість основних засобів на кінець звітнього періоду.}$$

Крім вищезазначених показників, ще можна розраховувати такі показники як:

- коефіцієнт вибуття (відображає ступінь інтенсивності вибуття фондів з виробництва і визначається як відношення вартості основних фондів які вибули за певний період (через зношеність чи інші причини), до вартості основних фондів на початок періоду):

$$K_{\text{вибуття}} = \text{Вартість основних засобів, які були у звітному періоді} / \text{Первісна вартість основних засобів на початку звітнього періоду;}$$

- коефіцієнт оновлення основних засобів (показує інтенсивність оновлення і визначається відношенням вартості фондів, які надійшли за аналізований період, до їхньої загальної вартості на кінець року):

$K_{\text{оновлення}} = \frac{\text{Вартість основних засобів введених в дію у звітному періоді}}{\text{Первісна вартість основних засобів на кінець звітного періоду}}$.

Ці коефіцієнти розраховуються в цілому по всіх основних засобах, а також по їх активній частині.

Слід зазначити, що якщо темпи оновлення значно перевищують темпи вибуття, то це може свідчити про те, що оновлення основних засобів здійснюється за рахунок нового будівництва, введення в дію нових основних засобів, а не за рахунок заміни старих, зношених об'єктів. Це призводить до нагромадження застарілого устаткування та стримує ріст економічної ефективності основних засобів. Від цих показників залежить й уже згадуваний коефіцієнт зносу. Чим нижчий цей показник, тим кращий технічний стан обладнання.

Залежність полягає в тому, що чим більше коефіцієнт вибуття наближається до коефіцієнту оновлення, тим нижчий рівень зносу та кращий технічний стан основних засобів. Проте ці показники технічного стану дають умовну оцінку основних засобів підприємства, що в певній мірі обмежує їх аналітичні можливості (так, величина зносу залежить від прийнятої на підприємстві системи нарахування амортизації).

Слід зазначити, що спрацьовані основні засоби зумовлюють застосування застарілих технологічних процесів, що спричиняє неконкурентоздатність продукції більшості підприємств. Розглядаючи рівень спрацьовання основних засобів, мають на увазі насамперед їх фізичний знос. Проте не слід забувати ще й про моральне старіння основних засобів, яке суттєво погіршує становище.

Найчастіше для об'єктивного висвітлення технічного стану устаткування визначають його віковий склад, що відображає співвідношення питомої ваги

відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування:

$$A = \sum A_i \times q / 100 \quad (3.1.)$$

де A_i — середина вікового інтервалу;

q — частка кожної вікової групи за даним видом устаткування, %.

Далі аналітик має зіставити фактичні строки служби обладнання з нормативними, показниками інших аналогічних підприємств галузі, оцінити технічний стан обладнання, його працездатність, і на основі цього розробити заходи по оновленню та заміні застарілого обладнання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдєєнко А. А. Аудит необоротних активів підприємства [Текст] / А. Авдєєнко // Аудитор України. – 2011. -№2.- С. 4-10.
2. Андросова О. Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту [Текст] / О. Ф. Андросова, К. А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - №3. – Т.3. – С.250-255. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_3_3/250-255.pdf.
3. Аудит : методика і організація : навч. посіб. [Текст] / [Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна та ін.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. - Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319с.
4. Аудит : навч. посіб. [Текст] / [С. І. Дерев'янку, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін.]. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380с.
5. Баранова А. О. Аудит : навчальний посібник [Текст] / А. О. Баранова, Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. - Х : ХДУХТ, 2017.- 246с.
6. Білоусов А. Переоцінка основних засобів: особливості проведення і відображення в бухгалтерському обліку [Текст] / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 11. - С. 15-22.
7. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні : теорія, методологія, організація [Текст] / В. П. Бондар. – Ж.:ЖДТУ, 2008. – 456с.
8. Бондаренко О.М. Організація обліку : навч. посіб. [Текст] / О. М. Бондаренко, А. С. Нельга.- К. : «НАУ-друк», 2009. - 216с.
9. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства [Текст] / Т.Бурова // Науковий вісник МНУ ім.В.О.Сухомлинського. – 2016. - № 1. - С.33-38.
10. Бухгалтерський облік : навч. посібник [Текст] / [Ю. А. Верига, М. О . Виноградова, Т. В. Гладких та ін.] - К :Центр учбової літератури, 2010. - 500с.

11. Вишневецька В. Обладнання повністю амортизовано : що з ним робити [Текст] / В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2016. - №105. – С.32-36.

12. Вовк А. А. Основні засоби : проблеми характеристики наявності, руху, класифікації і оцінки ефективності використання [Текст] / А. А. Вовк, Ю. А. Вовк, З. В. Чуприкова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. - №50. – С.217-221.

13. Войтенко Т. Ремонти і поліпшення основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку [Текст] / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. -№61. – С.40-46.

14. Волоська Н. Р. Аналіз стану та шляхи покращення використання основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / Н. Р. Волоська // НТК ВНТУ. – 2016. – Режим доступу : <http://conferences.vntu.edu.ua/index.php/all-fm-2016/paper/view/664/334>.

15. Габрук О. Переоцінка основних фондів: податковий облік [Текст] / О. Габрук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №8. – С.23-25.

16. Гайдаєнко О. М. Факторний аналіз ефективності використання основних засобів на прикладі ПАТ«Одескабель» [Текст] / О. М. Гайдаєнко, О. О. Швець // Облік, економіка, менеджмент : наукові нотатки : міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ. – 2016. – Вип. 1(9) – Ч.1. – С.114-119.

17. Глебова С. М. Проблеми організації обліку основних засобів в умовах автоматизації [Текст] / С.Глебова // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». – Луцьк. - 2010. – С.88-89.

18. Гнатюк А. А. Класифікація і групування необоротних активів [Текст] / А. Гнатюк // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні». – Тернопіль. - 2010. – С.46-47.

19. Голенко О. Нематеріальні активи [Текст] / О. Голенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 40. -С. 28-33.
- 20.Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навч. посіб. [Текст] /Б.Є.Грабовецький. - К. : ЦУЛ, 2009. - 256 с .
21. Грачова Р. П. П'ять методів амортизації [Текст] / Р. Грачова // Дебет – Кредит. – 2006. - № 31. – С. 28 – 35.
22. Грачова Р.Облік нематеріальних активів за МСФЗ і П(С)БО [Текст] / Р. Грачова // Дебет-кредит.- 2008. - №43. – С.10-13.
23. Гриньов Б. Нематеріальні активи - проблеми вартісної оцінки [Текст] / Б. Гриньов // Україна-Бізнес. -2008. - № 5.-С. 18-25.
24. Гречко С. М. Процес надходження основних засобів : юридичні та облікові аспекти [Текст] / С. М. Гречко // Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». – Тернопіль. - 2012. – С.90-91.
25. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [Текст] /Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. - К. : Центр учбової літератури, 2016. - 424с.
26. Гуцаленко Л. В. Організація обліку та аудиту основних засобів [Текст] / Л. В. Гуцаленко, А. С. Гловюк, І. В. Ковальчук // економіка і суспільство. – 2017. - №8. – С.741-747.
27. Домбровська Н.Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація [Електронний ресурс] / Н. Домбровська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2012. - №9(33) .Ч.1./http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_1/48.
28. Євтушенко О.А. Теоретичні аспекти оцінки відтворення основних засобів [Текст] / О.Євтушенко // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.166-167.

29. Жиглей І.В. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу : монографія [Текст] / Жиглей І.В., Замула І.В., Олійник О.В., Шигун М.М. – Ж.:ЖДТУ, 2008. – 319с.

30. Жидан Т.А. Економічна сутність основних засобів підприємства : обліковий аспект [Текст] / Т. А. Жидан, Н. В. Лозова // Глобальні та національні проблеми економіки. -2015. - №8. – С.1112-1116.

31. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-ХІУ від 16.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

32. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

33. Зінкевич О.В. Проблеми відображення вибуття основних засобів в системі господарського обліку підприємства [Текст] / О.Зінкевич // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.184-187.

34. Зінченко О.В. Економічна сутність основних засобів у нормативно-правовому забезпеченні : обліковий аспект [Текст] / О. В. Зінченко, Н. В. Федірко // Международный научный журнал. – 2015. - №8. – С.155-157.

35. Зубчик Л.В. Особливості класифікації основних засобів промислових підприємств [Текст] / Л.Зубчик // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». – Луцьк. - 2010. – С.114-115.

36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

37. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно – матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

38. Інструкція про порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій зі списання нематеріальних активів за рішенням керівництва суб'єкта господарювання або у зв'язку з їх нестачею (псуванням). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

39. Карев В. Розрахунок амортизації основних засобів [Текст] / В.Карев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 12. – С. 24 – 33.

40. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз : підручник [Текст] / Г.І.Кіндрацька, М.С.Білик, А.Г.Загородній. – К.: Знання, 2008. – 487с.

41. Ключа Н. В. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів : вітчизняна та міжнародна практика [Текст] / Н. В. Ключа // Студентський вісник національного університету водного господарства та природокористування. – 2015. - №2. – С.145-149.

42. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства [Текст] / О.В.Коваленко, І.В.Громова // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – Вип.7. – С.20-27.

43. Козак В.Г. Визначення та оцінка основних засобів [Текст] / В.Козак // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні». – Тернопіль. - 2010. – С.117-118.

44. Кравчук О. Облік ремонтів і поліпшень основних засобів з 2015 року [Текст] / О.Кравчук // Дебет-Кредит. – 2015. - №20. – С.18-23.

45. Кравчук О. Якщо амортизовані і списані ОС працюють [Текст] / О.Кравчук // Дебет-Кредит. – 2016. - №5. – С.30-33.

46. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : підручник [Текст] / Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. - Т.: ТНЕУ, 2017.–451с.

47. Кубенко В.В. Проблеми аудиту основних засобів в сучасних умовах [Текст] / В.Кубенко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». – Луцьк. - 2010. – С.137-138.

48. Кудлаєва Н. В. Проблеми обліку основних засобів [Електронний ресурс] / Н. В. Кудлаєва, В. С. Кравчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Економічні науки. - 2015. – Вип.2. – С.179-188. - Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2015_2_23.

49. Кузьмін Д.Л. Організація контролю за процесом придбання засобів виробництва [Текст] / Д.Кузьмін // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні». – Тернопіль. - 2010. – С.203-204.

50. Кундеус О.М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів [Текст] / О.Кундеус // Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». – Тернопіль. - 2012. – С.122-126.

51. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник [Текст]. - 3-те вид., переробл. і допов. [Текст]/О.В.Лишиленко - Київ : ЦУЛ, 2009. - 670с.

52. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія [Текст] / Л.Г. Ловінська – К., 2006.- 256 с.

53. Людвенко Д. В. Ефективність використання основних фондів підприємств та шляхи її підвищення [Електронний ресурс] / Д. В. Людвенко, Л. Р. Орехова. – 2012. – Режим доступу : <http://cerd.org.ua/files/2012/9-26-27.10.2012.pdf>.

54. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

55. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. №561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

56. Мордвінцева Т. В. Основні засоби підприємства : економічна суть [Текст] / Т. В. Мордвінцева // Сталий розвиток економіки. – 2013. - №2. – С.90-94.

57. Мултанівська Т.В. Аудит : Навч. посіб. [Текст] / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова, О. О. Вороніна. – Харків : ХНЕУ, 2010. – 336 с.

58. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

59. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік : навчальний посібник [Текст] / Г.В.Нашкерська- Київ : Кондор, 2009. - 503 с.

60. Никонович М.О. Організація і методика аудиту : навчальний посібник [Текст] / М.О.Никонович, К.О.Редько, О.А.Юр'єва. – К.: КНТЕУ, 2006. – 472с.

61. Обнявко О. В. Проблеми класифікації основних засобів [Текст] / О. В. Обнявко, О. О.Швець // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Херсон, 2016. – 452с.

62. Огійчук М.Ф. Аудит : організація і методика : навчальний посібник [Текст] / Огійчук М.Ф., Новиков І.Т., Рагуліна І.І.- К. : Алерта, 2012.-664с.

63. Облік основних засобів і нематеріальних активів. Автоматизація обліку «1С: Бухгалтерія» [Текст] // Галицькі контракти. - 2010. - С.10-18.

64. Огородник М.М. Амортизація основних засобів у системі менеджменту підприємства [Текст] / М.Огородник // Матеріали науково-

практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів. - 2012. – С.212-213.

65. Пашкевич М.С. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М. С. Пашкевич, Н. Л. Шишкова. – Дніпро : НГУ, 2017.-182с. – Режим доступу: <http://ntu.org.ua>.

66. Петрик О. Методологічні аспекти аудиту основних засобів підприємства [Текст] / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 3. - С. 33 – 39.

67. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.

68. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www/<http://www.rada.gov.ua>](http://www.rada.gov.ua).

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/<http://www.rada.gov.ua>](http://www.rada.gov.ua).

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/<http://www.rada.gov.ua>](http://www.rada.gov.ua).

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від

07.07.1999р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

73. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. №879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

74. Правак О. В. Продаж основних засобів за грошові кошти [Текст] / О. Правак // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 32. – С. 21 – 23.

75. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. [Текст] / А. Ж. Пшенична. - К. : ЦУЛ, 2018.-320с.

76. Романів, С. Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю [Текст] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції». - Запоріжжя, 2016.- С.76-78.

77. Романів С. Методичні особливості аналізу використання основних засобів на підприємстві [Текст] / С. Романів, Н.Івануса // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. – Тернопіль. - 2008. - №2. – С.279-281.

78. Романів С.Р. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні [Текст] / С. Р. Романів, Н. П. Михайлишин // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім.В.О.Сухомлинського. – 2016. - №10. – С.971-976.

79. Рядська В.В. Аудит : навч. посіб. [Текст] / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. - К. : ЦУЛ, 2018.-416с.

80. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. [Текст] / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668с.

81. Сатовський В. Бухгалтерський облік як основа аудиту об'єктів нематеріальних активів [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 5. -С. 23-24.

82. Серединська В.М. Економічний аналіз : навч. посіб. [Текст] / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович; за ред. проф. Р. В. Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.
83. Синкевич Н. І. Економічний аналіз : курс лекцій [Текст] / Н. І. Синкевич. - Тернопіль : ТНТУ ім. І.Пуллюя, 2018.-97с.
84. Сметанко О.В. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту основних засобів [Текст] / О. Сметанко // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.439-441.
85. Старицький Т. Методичні основи економічної діагностики відтворення і ефективності використання основного капіталу [Текст] / Т. Старицький // Агроінком. - 2005.- №7. – С.56-60.
86. Стрельбіцька Ю.Г. Відображення основних засобів підприємства в системі бухгалтерського та податкового обліку [Текст] / Ю. Стрельбіцька // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.451-454.
87. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія і практика [Текст] / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙП, 2011.- 392с.
88. Тимошенко М. М. Організація і методика аудиту основних засобів / М. М. Тимошенко, Н. М. Бразілій [Електронний ресурс] // Економіка та держава. – 2011. - №2. – С.104-109. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2011_24/articles/20.pdf.
89. Трофимчук В.Я. Проблемні аспекти вибору методів нарахування амортизації основних засобів на підприємствах [Текст] / В.Трофимчук // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні». – Тернопіль. - 2010. – С.153-154.
90. Турецький А. М. Особенности бухгалтерского учета

нематеріальних активів [Текст] / А. М. Турецький // Все о бухгалтерском учете. – 2008. - № 10. – С. 5-6.

91. Урок 1С : Бухгалтерії: Надходження необоротних активів [Текст] // Дебет-Кредит. - 2002. - № 9. - С. 38-39.

92. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. [Текст] / Чацкіс Ю. Д., Гейер Е. С., Наумчук О. А. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564с.

93. Часовий К.Д. Чим відрізняється бухгалтерський облік основних засобів від податкового [Текст] / К. Часовий // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 32. – С. 11 – 13.

94. Чикунова Е. Основные средства : международный учет [Текст] / Е. Чикунова // Бухгалтерський вестник с приложением « Законодательство для бухгалтера». – 2003. – №3. – С.69-72.

95. Чумаченко, М. Г. Економічний аналіз : навч. посіб. [Текст] / За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.

96. Шамота Т. Проблемні аспекти ефективного управління основними засобами підприємства в сучасних умовах [Текст] / Т. Шамота, А. Матюшенко // Матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки». – Кам'янець-Подільський. - 2011. – С.298-300.

97. Шестерняк В. В. Юридичні аспекти визнання права власності на нематеріальні активи підприємства [Текст] / В. В. Шестерняк // Економіка. Фінанси. Право.- 2007.-№2.-С.9-15.

98. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч. посіб. [Текст] / Н. Г. Шпанковська, Г. О. Король, К. Ф. Ковальчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 328с.

99. Якименко В. О. Як облікувати вартість придбаних основних засобів [Текст] / В. Якименко // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 47. – С. 26 – 27.

100. Янчева Л. М. Аудит : навч. посіб. [Текст] / Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. М. Баранова, І. В. Янчева, А. І. Нашкерська.- К. : «Знання», 2009. - 335с.