

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет обліку і аудиту  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**ГРАБОВСЬКА Ольга Олегівна**

**АУДИТ І ЕКОНОМІЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ ЕФЕКТИВНОСТІ  
ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН  
ПІДПРИЄМСТВА**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу  
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., ст. викладач Черешнюк О. М.

**Тернопіль-2018**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ Й КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ЕФЕКТИВНОСТІ	6
1.1 Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність поняття основних засобів	6
1.2 Сутність основних засобів: нормативно-правовий аспект	18
1.3 Економічний та обліковий аспекти відтворення основних засобів	23
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА	37
2.1 Концепція обліку руху основних засобів	37
2.2 Методика аудиту ефективності використання основних засобів	53
2.3 Особливості аудиту оцінки основних засобів підприємства	62
Висновки до розділу 2	75
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА	77
3.1 Методика економічної оцінки ефективності використання основних засобів	77
3.2 Аналітична оцінка впливу ефективності використання основних засобів на фінансовий стан підприємства	87
Висновки до розділу 3	96
ВИСНОВКИ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	101
ДОДАТКИ	112

## РОЗДІЛ 1

### ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ Й КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ЕФЕКТИВНОСТІ

#### 1.1. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність поняття основних засобів

Сучасний етап переходу економіки до ринкових відносин характеризується відповідними механізмами та процесами, змінами у структурі та формах власності, організації й управлінні виробництвом, розподілі та споживанні. Усе це зумовлює постановку та розв'язання проблеми розвитку механізму господарювання саме на рівні підприємства.

Україна має великий економічний потенціал і ефективність її господарства залежить від того, як використовується цей потенціал і основні засоби зокрема. Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлюють особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів. Вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється тим, що основні засоби, які використовуються в процесі функціонування та діяльності підприємства, складають матеріальну основу продуктивних сил, а їх наявність та склад визначає економічний потенціал суспільства.

На думку Л. В. Городянської, «трактування основних засобів у даний час має складний багатоаспектний характер і різне цільове призначення (терміном «засоби праці» визначають прогресивність продуктивних сил у суспільстві; поняття «основні фонди» є основним елементом національного багатства країни; «основні виробничі фонди» визначають матеріально-технічну базу і прогресивність технологічного укладу; «основні засоби» застосовується для відображення основних виробничих фондів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; термін «основний капітал»

використовується при визначенні інвестицій за напрямками, джерелами фінансування, формами власності, видами економічної діяльності; «виробничий апарат» вимірюється через визначення виробничих потужностей і оцінку технологій, що використовуються; «виробничий потенціал» розглядається як здатність наявних реальних активів забезпечити функціонування та виробничу діяльність підприємства» [24, с. 19].

Основні засоби, як підвид та складова необоротних активів, відповідають всім законодавчо визначеним ознакам необоротних активів, проте від інших складових їх відрізняє матеріальна форма, стан, що характеризується придатністю до експлуатації, відсутністю біологічних перетворень. Вони не є заборгованістю, інвестиціями в інші підприємства, вартість основних засобів має бути вище законодавчо врегульованої вартісної межі. З погляду економічної категорії, основні засоби – це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт [28, с. 342]. Значення вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється наступним:

– основні засоби, які призначені для використання у виробничій сфері, складають матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат та засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал суспільства. «Економічні епохи відрізняються не тим, що виробляється, а тим, як виробляється, якими засобами праці» [58, с. 191];

– основні засоби, які використовуються у невиробничій сфері створюють умови, сприяють підвищенню рівня науки та культури, покращанню здоров'я та соціальному розвитку суспільства;

– підвищення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці.

Якщо розглядати еволюцію такої економічної категорії як основні засоби, то першим вченим, який виділив це поняття, був А. Сміт. Ним було введено у політичну економію узагальнюючі поняття основного та

оборотного капіталу. Так, він вбачав розбіжністю між основним і оборотним капіталом спосіб, у який вони приносять дохід. Що стосується саме основного капіталу, то, на його думку, основний капітал – це капітал, направлений на поліпшення землі, купівлю машин та устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід, залишаючись у одній і тій же натурально-речовій формі у одного власника.

Однією з складових основного капіталу, вважав А. Сміт, є наявність «... придбаних і корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Придбання таких здібностей, враховуючи також утримання їхнього володаря протягом його виховання, навчання й учнівства, завжди потребує дійсних витрат, що являють собою основний капітал, що ніби то реалізується в його особистості. Ці здібності, які є частиною майна такої особи, водночас стають частиною багатства всього суспільства, до якого вони належать. Велику спритність і уміння робітника можна розглядати з тієї ж точки зору, як і машини і знаряддя виробництва, що скорочують або полегшують працю і які, хоча і потребують певних витрат, але відшкодовують ці витрати разом із прибутком» [76, с. 283].

А. Сміт вважав, що основний капітал в обігу взагалі не знаходиться тому, що весь час знаходиться у одного власника, а прибуток він приносить лише за допомогою оборотного капіталу. Це була помилка Сміта, тому що у обігу беруть участь обидві частини капіталу. Він невірно трактував обіг як рух речей та передачу права власності з рук у руки. Дійсно, елементи основного капіталу можуть не рухатись, але в обігу буде перебувати їх вартість. Не можна погодитись, виходячи з уречевленої форми основного капіталу, з віднесенням А. Смітом до нього придбаних корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Але ж основний капітал, а отже, і основні засоби – це в першу чергу активи. Тобто необхідно виходити як з функції капіталу у процесі виробництва, так і з його натуральної форми.

У Д. Рікардо в основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить строк використання цих частин капіталу [74]. Він вірно відзначив, що

однаковий вид капіталу, залежно від галузі, де він знаходиться або розглядається, може виступати як основний або як оборотний капітал.

Дж. С. Міль більш чітко вказав на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі: «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням яка використовується роллю у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком.

До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. «Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом» [55, с. 195].

Таким чином, Дж. С. Міль вказав на такі ознаки основного капіталу, як тривале існування, багаторазовий ужиток та одержання доходу від його використання протягом тривалого періоду. К. Маркс вже зазначав, що засоби праці протягом усього процесу їх функціонування зберігають свою форму по відношенню до продукту. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брухт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, але брати участь у обороті цей капітал буде частинами, по мірі зносу засобів праці. К. Маркс остаточно визначив головну розбіжність між видами капіталу, яка, на його думку, полягає у способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт [52, с. 189].

Необхідність введення поняття «основні засоби» в практику обліку викликана двома причинами:

– застосуванням в обліку методу подвійного запису, за допомогою якого господарські засоби знаходять у балансі двостороннє відображення (в активі балансу вони відображаються з боку матеріального їх складу і

називаються основними засобами; в пасиві – з боку джерел їх формування, тобто частини статутного, додаткового й іншого капіталу);

– на відміну від основного капіталу основні засоби відображають не лише вартісну сутність засобів праці, але і їх споживче призначення (категорія основних засобів запозичала від категорії основних фондів вартісну сутність, а від засобів праці – споживчу сутність; тим самим таке з'єднання дає можливість господарській практиці забезпечити єдність вартісного обліку і споживчого аспекту руху і використання засобів праці).

У зарубіжній обліковій практиці основні засоби розглядаються як довгострокові активи. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається таке визначення активів: «активи – це ресурси, отримані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому» [37].

У трактуванні Міжнародних Стандартів бухгалтерського обліку активи – це ресурси, які контролюються підприємством, придбані у минулому, використання яких забезпечить економічну вигоду у майбутньому. Звичайно, це не означає безпосередньо отримати якусь суму прибутку, а мається на увазі використання, яке забезпечить збільшення господарських коштів або зменшення зобов'язань підприємства. У міжнародній системі обліку не ставиться якихось вартісних обмежень при віднесенні активу до основних засобів. Головне, щоб цей актив використовувався у діяльності підприємства протягом більше одного року та його використання забезпечувало економічну вигоду у майбутньому.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду» [68]. МСБО 16 поширюється на всі види

активів, що відповідають даному визначенню, крім лісних угідь і подібних відтворених природних ресурсів.

Згідно з ПСБО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше ніж один рік [72]. У сучасних наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених існує багато точок зору до трактування поняття «основні засоби», найтипівіші з яких наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Трактування сутності поняття «основні засоби» в економічній літературі

Автор	Визначення поняття
Бойко В.М., Вашків П.Г.	Основні засоби – сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення [9]
Борисов А.Б.	Основні засоби – засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Характерною особливістю ОЗ, є участь в процесі виробництва тривалий час, у перебігу багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переносяться на продукцію, що виготовляється [11]
Бланк І.А.	Основні засоби – сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами [8]
Бутинець Ф.Ф.	Основні засоби – 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 строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік [18]



Загородній А.Г.,	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік [33]
Назаренко І. Г.	Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання [61]

Функціонування основних засобів у фізичному вигляді завершується після закінчення строку служби об'єкта основних засобів, і відбувається перетворення накопичених амортизаційних відрахувань у нові об'єкти основних засобів, які приходять на зміну зношеним та вибулим з експлуатації [57].

З метою ведення обліку основних засобів і складання звітності, планування їх відтворення, проведення переоцінок та інвентаризацій у практиці необхідно групувати об'єкти основних засобів за окремими ознаками у однорідні групи, тобто класифікувати [45, с. 179]. Під класифікацією основних засобів слід розуміти групування їх за певними ознаками в якісно однорідні групи.

Класифікація полегшує поточний облік основних засобів, спрощує складання звітності про наявність та рух основних засобів. В. П. Завгородній і В. Я. Савченко зводять класифікацію основних засобів тільки до однієї їхньої ознаки – «у залежності від характеру участі основних фондів у процесі розширеного відтворення» й підрозділяють за цією ознакою на виробничі й невиробничі основні засоби [33, с. 157].

Більш детальну класифікацію пропонує у своїх роботах Н. М. Ткаченко [80, с. 140]. Автор групує основні засоби: за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі), за галузями народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство і т. д.), за натурально-

матеріальним складом або видами, за використанням (діючі, недіючі, запасні) й приналежності (власні, орендовані).

Узагальнивши наукові підходи виокремлення основних характеристик та властивостей досліджуваного об'єкта групування основних засобів за класифікаційними ознаками подано на рис. 1.1.

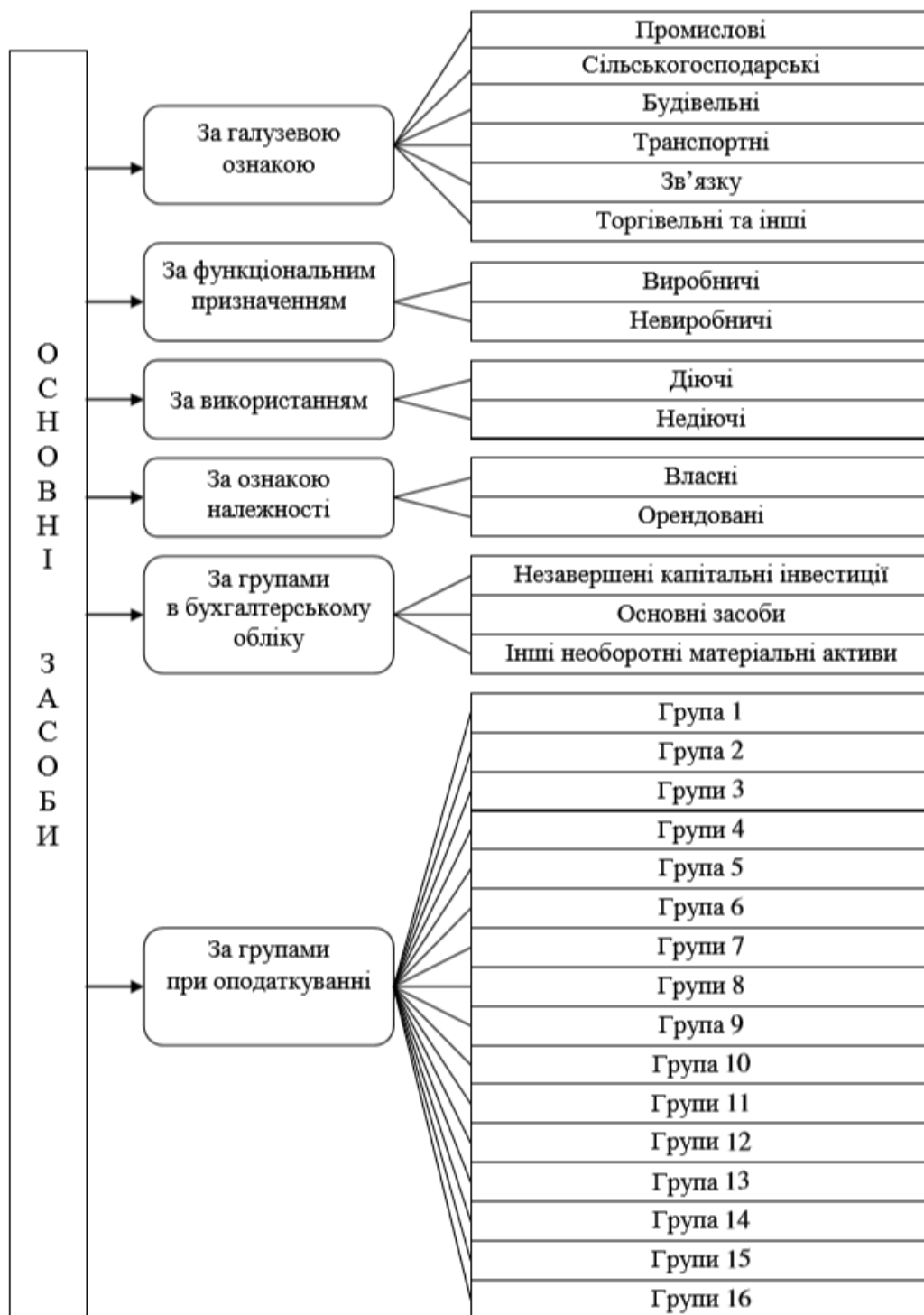


Рис. 1.1. Класифікація основних засобів

Відповідно до типової класифікації основні засоби поділяються за приналежністю, використанням та призначенням. За приналежністю основні засоби поділяються на власні та орендовані; за використанням – на діючі та недіючі; за призначенням – на виробничі і невиробничі. До власних основних засобів відносяться ті, які належать певному підприємству.

Власні основні засоби можуть формуватись за рахунок статутного (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширене виробництво, власних прибутків. Орендовані основні засоби не належать певному підприємству, однак на підставі договору оренди використовуються в її господарській діяльності. Орендовані основні засоби відображаються у балансі тільки орендодавача, що виключає можливість їх подвійного обліку.

До діючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в експлуатації, у тому числі ті, які тимчасово не використовуються або здані в оренду іншим підприємствам на договірних засадах. До недіючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в резерві (в запасі, на складі) [47, с.23].

За функціональним призначенням та видом діяльності (виробнича, комерційна, банківська) основні засоби поділяють на два види – виробничі та невиробничі. Виробничі основні засоби є знаряддями праці, за допомогою яких працівник впливає на предмет праці, або являють собою необхідні для здійснення процесу торгівлі, заготівель, виробництва та інші матеріальні умови, та які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або якимось чином сприяють його здійсненню та багаторазово беруть участь у виробничих циклах, що повторюються, поступово зношуються і, не змінюючи своєї натуральної форми, по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт.

Невиробничі основні засоби є необхідною умовою суспільного відтворення. До них належать ті основні засоби, які не беруть безпосередньої участі у основній діяльності, а призначені для обслуговування потреб, вони

функціонують тривалий час і поступово зношуються, але не беруть участі у виробництві матеріальних благ.

За галузями діяльності основні виробничі засоби поділяються на такі, які використовуються у промисловості, сільському господарстві, транспорті, зв'язку, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні, лісовому господарстві, матеріально-технічному постачанні і збуті, заготівлях, інших видах діяльності сфери матеріального виробництва, а також у житлово-комунальному господарстві, охороні здоров'я, фізичній культурі, соціальному забезпеченні, освіті, культурі, мистецтві, науці та науковому обслуговуванні, кредитуванні, управлінні та основні засоби, які використовуються громадськими організаціями. Для кожної галузі народного господарства, враховуючи її специфіку, класифікація основних засобів за натуральним складом, виробничим призначенням конкретизується, але при цьому зберігається можливість приведення всіх галузевих класифікацій до народногосподарської.

Отже, необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення основних засобів підприємства є їхня класифікація. У бухгалтерському обліку основні засоби за П(С)БО 7 і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів поділяються за такими групами: основні засоби: інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції. З метою оподаткування застосовується інше групування основних засобів. Вони підлягають розподілу згідно з Податковим кодексом України за такими групами: група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з

будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі); група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи. Детальна характеристика кожної класифікаційної групи подана у додатку А.

Отже, необхідною умовою раціональної організації обліку основних засобів є їх класифікація. Її орієнтація на загальних для усіх галузей національної економіки ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки цьому основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю на бухгалтерських рахунках. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств.

## **1.2. Сутність основних засобів: нормативно-правовий аспект**

Формування та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо основних засобів пов'язані з розв'язанням складних питань практичного і теоретичного характеру. Надання користувачам правдивої та неупередженої інформації для прийняття економічних рішень безпосередньо впливає на управління господарськими процесами, у тому числі і операціями з основними засобами [96, с. 779]. Тому виникає необхідність дослідження особливостей методики та організації обліку основних засобів на підприємствах України в умовах постійного удосконалення законодавчо-нормативної бази та використання комп'ютерних технологій.

Важливим регулятором ведення обліку основних засобів та складання звітності є нормативно-правове регулювання. Нормативно-правову базу можна представити як чотири рівневу систему, яку зображено на рис.1.3.



Рис. 1.3. Система регулювання обліку і звітності основних засобів

Доцільно зазначити, що методологічні засади обліку основних засобів викладено в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, методичних рекомендаціях та в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

Основні нормативні акти, що регулюють облік основних засобів в українському законодавстві: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [72], Податковий кодекс України [71] та МСБО 16 «Основні засоби» [68]. Основними нормативними актами, що регулюють облік основних засобів в Україні, є: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [72] і Податковий кодекс України [71]. У міжнародній практиці трактування сутності основних засобів відбувається за Міжнародними стандартами фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби» (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Сутність поняття «основні засоби» згідно з  
нормативно-правовими актами

П(С) БО 7 «Основні засоби» [72]	Матеріальні активи, які підприємство/установа утримує для використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Податковий кодекс України [71]	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
М(С) БО 16 «Основні засоби» [68]	Матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду

Наведені визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах дають змогу дійти висновку про відсутність єдиного підходу до його розуміння. Так, у Податковому кодексі України [68] та до вищенаведених критеріїв визнання основних засобів додається ще додатковий критерій – критерій вартості. У податковому обліку, згідно з Податковим кодексом України, основні засоби мають вартісну межу, яка становить 6000 грн. [68], але цей критерій використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів – малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку. А в бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 7 [72], вартісну межу основних засобів підприємства можуть встановлювати самостійно, про що зазначають у своїй обліковій політиці.

Формування інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про основні засоби регулюється Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, детальна характеристика яких подана у додатку Б.

Перехід України до ринкових відносин та необхідність залучення іноземних інвестицій висувають вимогу, щоб вітчизняний облік був зрозумілим іноземним учасникам господарських відносин, а отже, відповідав міжнародним стандартам обліку.

Натепер облік активів, визнаних відповідно до українського законодавства як основні засоби, регулюється такими міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (IAS) та фінансової звітності (IFRS), як IFRS 2 Share-based payment (Виплати пайовими інструментами); IFRS 3 Business Combinations (Об'єднання бізнесу); IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Вибуття позаоборотних активів, що утримуються для продажу, і припинена діяльність); IAS 16 Property, Plant and Equipment (Основні засоби); IAS 17 Leases (Оренда); IAS 36 Impairment of Assets (Знецінення активів); IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Резерви, умовні зобов'язання й умовні активи); IAS 23 Borrowing Costs (Витрати за позиками); IAS 24 Related Party Disclosures (Розкриття інформації про пов'язані сторони); IAS 28 Accounting for Investments in Associates (Облік інвестицій в асоційовані підприємства); IAS 40 Investment Property (Інвестиційна нерухомість); IAS 41 Agriculture (Сільське господарство) [73, с. 243].

Відмінності в обліку основних засобів є однією з найбільш значущих проблем, з якими стикаються українські підприємства під час переходу на міжнародні стандарти. У зв'язку з цим слід проаналізувати сутність та взаємозв'язки міжнародних стандартів та П(с)БО 7 у контексті обліку основних засобів, які подані у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняння основних положень обліку основних засобів  
за МСБО 16 та П(С)БО 7



Критерій порівняння	Згідно з П(С)БО 7	МСБО (IAS) 16
Визначення основних засобів	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 корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Матеріальні об'єкти, які призначені для використання у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, під час здачі в оренду або в адміністративних цілях і передбачаються для використання протягом більше ніж одного періоду.
Переоцінка первісної вартості та зносу	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Використовується пропорційний метод коригування накопиченого зносу (множення первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки).	Переоцінка можлива лише тоді, коли відшкодовується сума, що для об'єкта 03 може виявитися нижчою від його балансової вартості. Передбачено два підходи. Основний підхід полягає у тому, що 03 повинні враховуватися за первісною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації. Альтернативний підхід - 03 повинні систематично переоцінюватися за справедливою вартістю (fair value) на дату переоцінки з тим, щоб їх балансова вартість (carrying amount) істотно не відрізнялася від справедливої оцінки на звітну дату.
Амортизація основних засобів	Починає нараховуватися після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, за обраним методом (прямолінійним, зменшення залишкової вартості: прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого). Амортизацію розраховують постійно, якщо не відбудеться подій, що зумовлять зміни в обліковій політиці підприємства.	Відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта протягом часу його корисного функціонування. Здійснюється за допомогою віднесення на витрати частини вартості об'єкта у міру споживання економічних вигод, втілених у ньому. Можливе застосування різних способів амортизації 03 (прямолінійного, зменшуваного залишку або пропорційного обсягу продукції).
Вибуття основних засобів	Об'єкт основних засобів вилучається з активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом.	Може відбуватися у формі продажу, обміну, списання (коли не очікується від об'єкта 03 в майбутньому ніяких економічних вигод, його не можна продати або обміняти).
Розкриття інформації у фінансовій звітності	про рух основних засобів упродовж звітного року за основними групами (вступ, вибуття і тому подібне); про способи оцінки об'єктів основних засобів, отриманих за договорами, що передбачають виконання зобов'язань (оплату) негрошовими засобами; про зміни вартості основних засобів, у якій вони	про первинну вартість і суму нарахованої амортизації за основними групами основних засобів на початок і кінець звітного року; бази оцінки, що використовуються для визначення валової балансової вартості; застосовувані методи та суми амортизації; застосовувані терміни корисного використання або норми амортизації; валову балансову вартість та

	<p>прийняті до бухгалтерського обліку (добудова, дообладнання, реконструкція, часткова ліквідація і переоцінка об'єктів); про прийняті організацією терміни корисного використання об'єктів основних засобів (за основними групами); про об'єкти основних засобів, вартість яких не погашається; про об'єкти основних засобів, наданих і отриманих за договором оренди; про способи нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами об'єктів основних засобів; про об'єкти нерухомості, прийняті в експлуатацію і фактично використовувані, такі, що знаходяться у процесі державної реєстрації.</p>	<p>суму накопиченої амортизації на початок і на кінець звітного періоду; узгодження балансової вартості на дату початку і дату закінчення відповідного періоду, що відображає надходження; активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, та інші вибуття; придбання в межах угод з об'єднання бізнесів; збільшення або зменшення вартості, що виникає в результаті переоцінки і в результаті збитків від знецінення, відображених або відновлених у складі іншого сукупного доходу; чисті курсові різниці, що виникають під час перерахунку фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання звітності, в тому числі під час переведення закордонної діяльності у валюту подання звітності; та інші зміни. Також необхідно розкрити: наявність і розмір обмежень прав власності на ОЗ, а також ОЗ, що передані в заставу як забезпечення зобов'язань; суму витрат, визнаних у балансовій вартості об'єкта ОЗ у процесі його будівництва; суму договірних зобов'язань з майбутніх операцій із придбання ОЗ і, якщо ця інформація не розкрита окремо у звіті про сукупний дохід, суму компенсації, яка надається третіми особами у разі знецінення, втрати або передачі об'єктів ОС, яка включена до складу прибутку або збитку.</p>
--	---	---

Як у міжнародних, так і в національних стандартах основні засоби мають термін використання більше одного року і використовуються з різною метою в господарській діяльності підприємства.

За даними табл. 1.3 можна побачити, що між українськими та міжнародними стандартами обліку та аудиту основних засобів існує ціла низка принципових відмінностей. Розбіжності присутні навіть під час визначення активів як основних засобів. Також існують значні відмінності у цілях та принципах складання фінансової звітності (а саме в аспекті розкриття інформації), оскільки у користувачів міжнародної та української звітності спостерігаються різні інтереси та потреби в інформації. Впроваджуючи міжнародні стандарти під час підготовки бухгалтерської звітності,

вітчизняні організації придбають більшу кількість зацікавлених осіб, що бажають мати різноманітну інформацію про їхню діяльність.

Проведене дослідження дало можливість дійти висновку, що наявні відмінності між міжнародною та українською системою обліку та аудиту основних засобів насамперед зумовлені різницею в кінцевих цілях використання облікової інформації. Так, звітність за міжнародними стандартами використовується інвесторами, а також іншими організаціями та фінансовими інститутами. Фінансова звітність, підготовлена відповідно до української системи обліку, використовується органами державного управління та статистики. Ці групи користувачів мають різні інтереси та різні потреби в інформації, отже, принципи складання фінансової звітності також мають різну спрямованість.

### **1.3. Економічний та обліковий аспекти відтворення основних засобів**

Ефективне використання основних засобів та виробничих потужностей підприємства дає змогу досягти певного зростання техніко-економічних показників: збільшення випуску продукції (товарів, послуг), підвищення якості та зниження собівартості, зростання продуктивності праці. Однак ця ефективність досягається шляхом забезпечення відповідного обліку, подання правдивої інформації про майновий стан підприємства як для керівництва, так і для інвесторів, акціонерів для подальшого прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Враховуючи значну питому вагу основних засобів у складі необоротних активів суб'єктів господарювання, можна стверджувати також і те, що вони здійснюють суттєвий вплив на показники фінансового стану підприємств, в тому числі на фінансові результати (рис. 1.4).

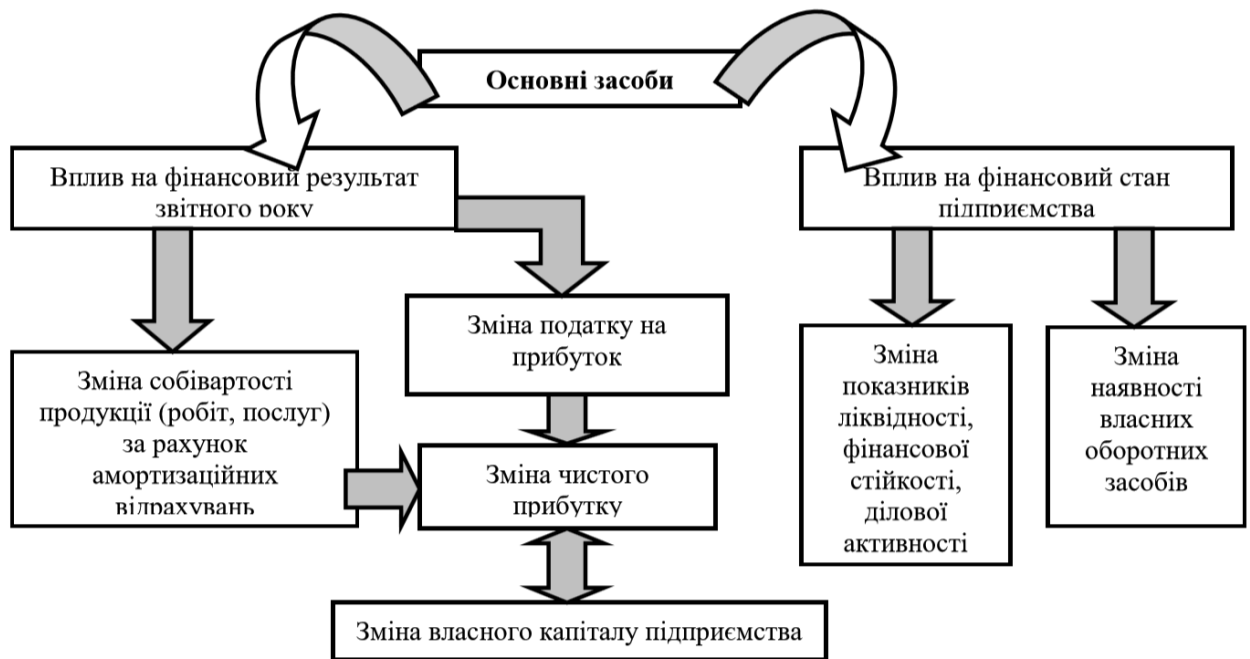


Рис.1.4 Вплив основних засобів підприємства на показники його фінансового стану та результатів діяльності

Окреслений вплив відбувається внаслідок закладення у собівартість продукції амортизації, яка залежить від вартості основних засобів, обраного методу амортизації, а відтак – прямо пропорційно впливає на отримання підприємством прибутку від операційної діяльності, величину прибутку до оподаткування та чистого прибутку. Водночас, кількісний та якісний склад основних засобів безпосередньо здійснює вплив на фінансовий стан підприємства. Так, зміна основних засобів впливає на ліквідність підприємства, надмірне завантаження виробничими потужностями призводить до зниження показників оборотності власних засобів і, як наслідок, до втрати підприємством його фінансової незалежності [72].

Тому важливою умовою успішного функціонування суб'єктів господарювання є відповідність розвитку теорії та практики управління основними засобами на кожному підприємстві, що передбачає вдосконалення їх бухгалтерського обліку та аудиту. Відтворення основних засобів виражається в удосконаленні їх технологічної і галузевої структури, виробничого апарату, підвищенні питомої ваги їх активних елементів [71].

Розрізняють просте та розширене відтворення основних засобів (рис. 1.5).

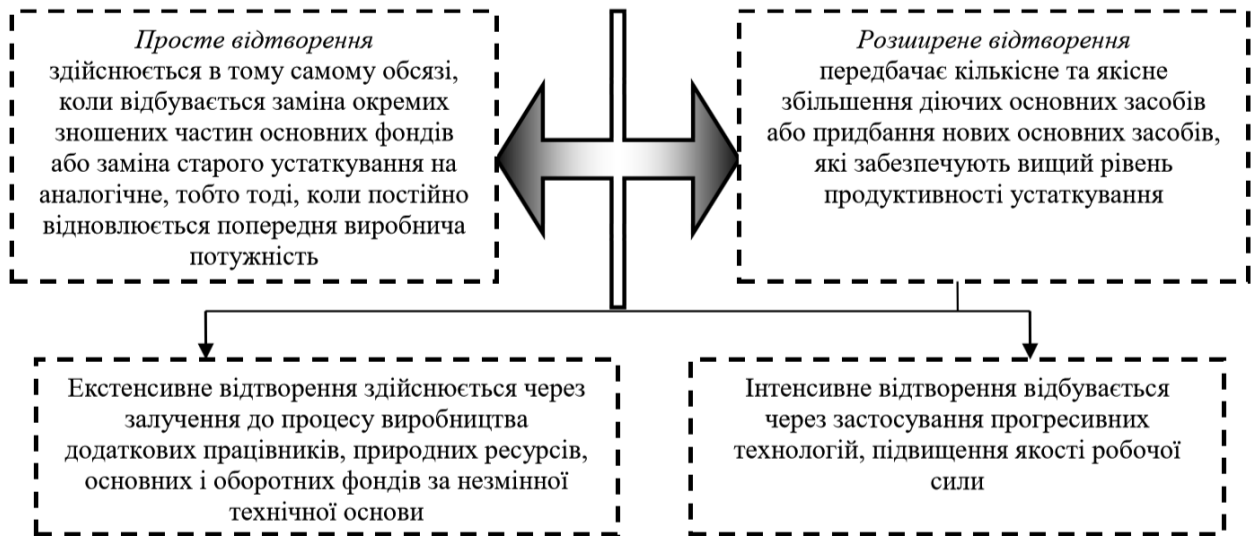


Рис. 1.5. Види відтворення основних виробничих засобів

При простому відтворенні в кожному подальшому циклі відбувається створення нових чи відновлення діючих основних засобів у попередній їх кількості та якості. Джерелом фінансування заміни зношених основних засобів є нарахована сума амортизаційних відрахувань [6, с. 55].

При розширеному відтворенні кожного подальшого циклу відбувається кількісне і якісне зростання основних засобів. Джерелом фінансування розширеного відтворення є використання частини створеного додаткового продукту. Розрізняють екстенсивне та інтенсивне розширене відтворення [84, с. 41].

Якісну характеристику діючих основних засобів відображає показник їх зносу, а динаміку відтворювальних процесів – коефіцієнти оновлення та вибуття. Порівняння показників оновлення і вибуття основних засобів дає уявлення про тип їх відтворення. Якщо показник оновлення вищий, ніж показник вибуття, то відбувається розширене відтворення основних засобів. Рівність їх свідчить про просте відтворення, коли ж вищий показник вибуття основних засобів – відбувається їх звужене відтворення. Для України характерний інтенсивний процес нагромадження фізично застарілих основних засобів, що негативно позначається на ефективності їх використання.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – 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 строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

У Податковому кодексі України наведено термін основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [71].

Метою їх використання є отримання економічних вигід шляхом реалізації продукції, що виготовлена за їх допомогою, а також надання послуг, та здавання в оренду цих засобів іншим суб'єктам.

Тобто, у господарській діяльності підприємства використовуються засоби праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробництва, вони не змінюють свій початковий зовнішній вигляд протягом тривалого періоду, але поступово зношуються і переносять свою вартість на собівартість продукції (витрати діяльності) частинами, протягом їх встановленого строку експлуатації за встановленими нормами. Об'єкт основних засобів визнається активом лише в тому випадку, якщо виконуються такі дві вимоги: – існує ймовірність того, що в майбутньому

підприємство, що використовує даний об'єкт, отримує економічні вигоди від його експлуатації; – вартість такого об'єкта може бути достовірно визначена.

В інших випадках, за відсутності цих вимог, об'єкт основних засобів не є активом. У сучасному обліку основних засобів виділяють три облікові стадії (етапи) «життєвого циклу» будь-якого об'єкта на конкретному підприємстві: надходження, коли об'єкт зараховується на баланс, експлуатація, тобто безпосереднє використання об'єкта, перебування його на балансі та вибуття, коли об'єкт списується з балансу [6, с. 29], (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Стадії «життєвого циклу» об'єкта основних засобів

Отже, як засвідчує проведене дослідження, основні засоби є ваговою складовою матеріального базису будь-якого підприємства, а їх відтворення – рушійною силою його розвитку та техніко-економічного прогресу. За сучасних умов господарювання в Україні дискусійним є питання формування облікової політики підприємства. В зв'язку з цим, досить актуальною постає проблема ефективного використання основних засобів, вирішення якої значною мірою залежить від удосконалення амортизаційної політики.

Оскільки в нинішній практиці господарювання амортизаційні відрахування є одним із власних джерел фінансування відтворення основних засобів, а за умови зниження доходності виробничої діяльності і зменшення можливостей фінансування за рахунок кредитування – чи не основним

джерелом інвестицій, тому дослідження питань амортизаційних відрахувань та амортизаційної політики, а також їх нормативне регулювання є запорукою зростання інвестиційної активності суб'єктів господарювання. Відповідно до П(с)БО 7 «Основні засоби», амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [71]. Порядок нарахування амортизації об'єктів основних засобів представлено на рис. 1.7.

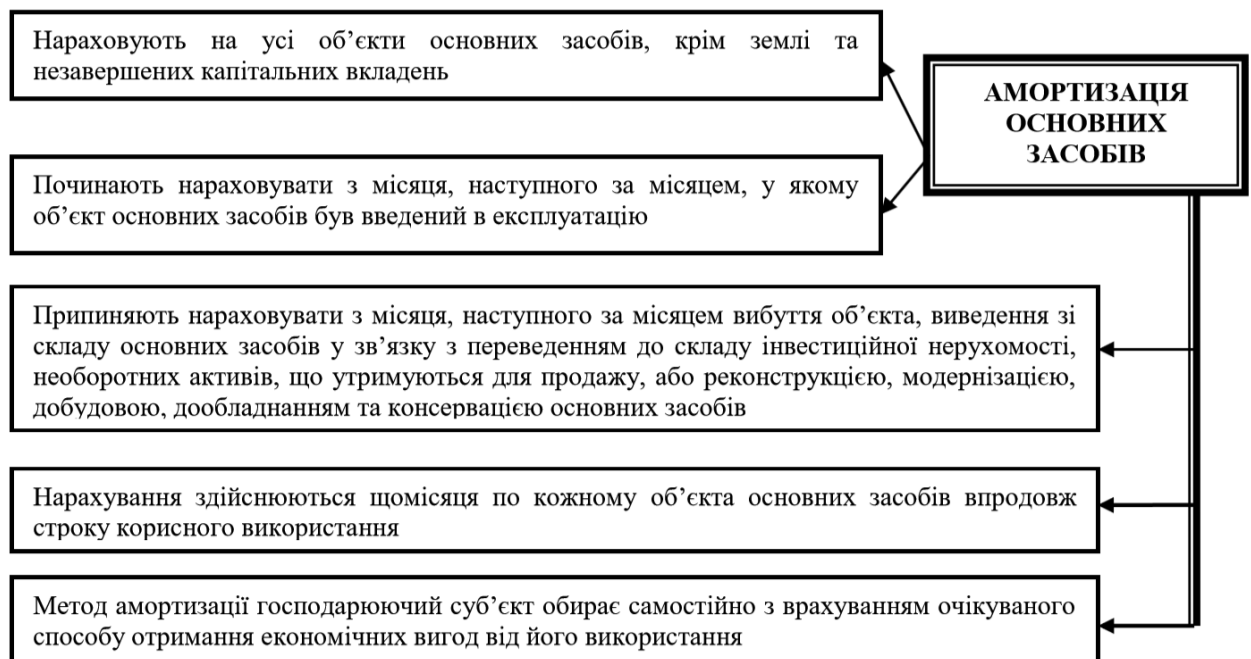


Рис. 1.7. Порядок нарахування амортизації об'єктів основних засобів

Знос та амортизація це взаємопов'язані та обумовлені поняття. Якщо знос вказує на ступінь зміни вартості об'єкта основних засобів від початку їх використання у процесі виробництва, втрачання частини вартості з плином часу та виробничих факторів, то амортизація характеризує, яка частина зносу переноситься на виготовлену продукцію, яка вартість враховується у витрати діяльності звітного періоду, тобто якою є частка спрацювання, зносу основного засобу за конкретний період. Так, поняття зносу є значно ширшим, ніж амортизація, оскільки враховує вартість об'єкта основного засобу, перенесену на продукцію протягом усього строку використання, а амортизація – лише за певний звітний проміжок часу та відноситься до



складу витрат виробництва й діяльності. Водночас, знос є передумовою амортизації [71].

Щоб підвищити ефективність використання матеріально-технічної бази підприємства, першочергове значення має їх відтворення. Суть відтворення основних засобів проявляється в ході його постійного руху, що обумовлює необхідність вивчення всього механізму відтворення основного капіталу. Оборот основного капіталу і його відтворення – тотожні поняття, економічний зміст яких полягає у кругообігу основного капіталу [64, с. 61].

Відтворення основних засобів – це процес безперервного їх оновлення та поліпшення, тому часто йдеться про циклічність таких якісних змін. Тобто, відтворення – це безперервне відновлення процесу виробництва товарів, послуг і духовних благ, на основі якого здійснюється відтворення всіх елементів економічної системи – продуктивних сил, техніко-економічних відносин, виробничих відносин (або відносин економічної власності) і господарського механізму [84, с. 84].

Відтворення основних засобів – це сукупність процесів формування і відновлення первісного ресурсу об'єктів основних засобів та покращення його якісних характеристик (1.8).

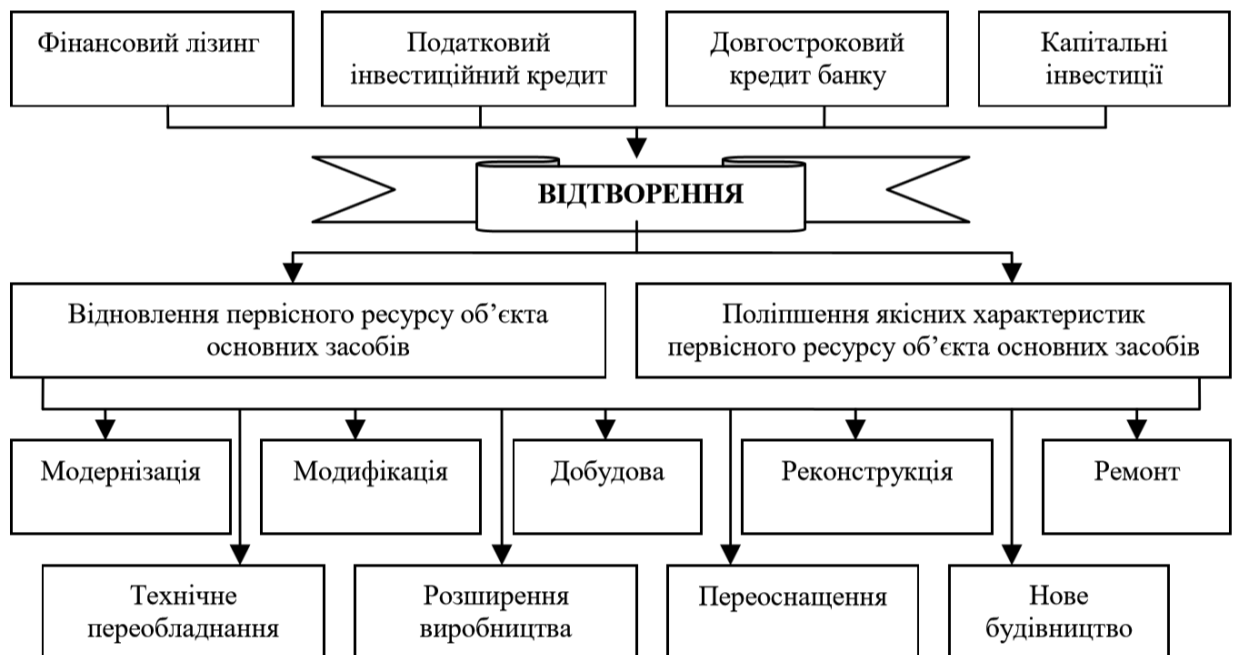


Рис. 1.8. Класифікація відтворення основних засобів

Повний цикл відтворення основних засобів означає загальний період перебування основного капіталу на підприємстві, починаючи від його формування та закінчуючи вибуттям. Проміжною стадією даного процесу є відновлення об'єктів основних засобів.

Поліпшення основних засобів – це зміна якісних характеристик первісного ресурсу об'єктів основних засобів з метою надання їм нових властивостей та функцій, розширення можливостей їх застосування та відшкодування фізичного і морального зносу даних об'єктів, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання даного об'єкта (наприклад, зростає очікуваний термін корисного використання об'єкта, кількість та/або якість продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом) [42, с. 73].

Строк корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

До найважливіших характеристик основних засобів, які так чи інакше впливають на отримуваний економічний ефект внаслідок їх експлуатації, окрім терміну служби, відносять: продуктивність, матеріаломісткість, енергомісткість, витрати, пов'язані з підтриманням об'єкта в робочому стані впродовж усього строку його експлуатації (на змашення, налагодження, заміну частин та елементів тощо) [84, с. 87].

Не всі об'єкти основних засобів є носіями вище вказаних характеристик, а деякі мають і свої певні специфічні ознаки, які принципово впливають на визначення одержуваних економічних вигод від їх експлуатації (наприклад, автомобілі, термін служби яких визначається пробігом, а не роками чи кількістю виготовленої продукції). Тому до оцінки кожного об'єкта основних засобів необхідно підходити в індивідуальному порядку та зважено підбирати техніко-економічні критерії. Крім того, важливо пам'ятати, що в нормальному режимі експлуатації об'єкта основних засобів

не має потреби переглядати майбутні економічні вигоди, які принositиме його використання, оскільки це відбувається ще в момент придбання. Якщо змінюються техніко-економічні параметри, то це є першою причиною для визначення і змін очікуваних економічних вигод.

Крім того, важливо пам'ятати, що в нормальному режимі експлуатації об'єкта основних засобів не має потреби переглядати майбутні економічні вигоди, які принositиме його використання, оскільки це відбувається ще в момент придбання. Якщо змінюються техніко-економічні параметри, то це є першою причиною для визначення і змін очікуваних економічних вигод.

Здійснення усіх видів поліпшень стосуються як власних основних засобів, так і отриманих на правах лізингу. В процесі експлуатації частина основних засобів може переходити на ремонт та поліпшення, консервацію або виводитися зі складу активів, які потребують відтворення. Основні засоби можуть зазнавати поліпшення у формі модернізації, модифікації, дообладнання, добудови, реконструкції тощо [42, с. 91].

Модернізація – це комплекс заходів по вдосконаленню конструктивних характеристик об'єкта основних засобів з метою підвищення продуктивності його експлуатації, економії ресурсів, забезпечення відповідності технологічних можливостей даного об'єкта рівню сучасних технічних і технологічних вимог тощо.

Модифікація – це заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг). Реконструкція – це комплекс заходів по внесенню в конструкцію об'єкта основних засобів змін, які забезпечать підвищення ефективності використання виробничих потужностей підприємства. Добудова – це комплекс заходів по збільшенню кількості місць (площі) будівлі. Дообладнання – комплекс заходів щодо заміни та об'єднання окремих об'єктів основних засобів у комплекси на існуючих виробничих площах без довготривалої зупинки основного виробництва та консервації таких основних засобів.

Фонд відновлення – це джерело формування інвестиційних ресурсів для відтворення і покращення первісного ресурсу об'єктів основних засобів. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (витрати на технічний огляд, технічне обслуговування, поточний ремонт та капітальний ремонт, який полягає у приведенні трьох і більше базових елементів об'єкта основних засобів до справного та працездатного стану, при цьому вартість останнього не є суттєвою стосовно вартості об'єкта основних засобів), включаються до складу витрат звітного періоду.

Витрати, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів (витрати на поліпшення, капітальний ремонт, який полягає у заміні трьох і більше базових елементів об'єкта основних засобів, при цьому вартість останнього є суттєвою стосовно вартості об'єкта основних засобів) включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів [4, с. 69].

Консервація основних засобів підприємства – це систематизований комплекс заходів, спрямованих на довгострокове зберігання основних засобів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування. Таким чином, об'єкти основних засобів суб'єктів господарювання можна законсервувати, якщо за технічним та економічним обґрунтуванням використання їх подальшому виробництві визнано тимчасово недоцільним [71]. Під час консервації та розконсервації основні засоби підприємств ремонтуються та приводяться у стан, що забезпечує збереження технологічного обладнання, будівель і споруд, а також безпеку працівників, охорону навколишнього природного середовища. На сучасному етапі підприємства намагаються постійно підвищувати рівень ефективності використання основних засобів. Індикатором цього є обсяги виготовленої продукції, що залежать від екстенсивного та інтенсивного завантаження машин та обладнання, тобто від

визначеного фонду часу продуктивного використання засобів праці протягом календарних періодів часу (доба, місяць, рік) та ступеня експлуатованості об'єктів основних засобів. Тому суб'єкти господарювання прагнуть вживати усіх необхідних заходів задля підвищення показників екстенсивного та інтенсивного навантаження, зокрема, останнього, оскільки воно, хоча і потребує певних капітальних вкладень, але й приносить відповідні доходи [6, с. 92].

У зв'язку із розвитком ринкових відносин в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами відбулися кардинальні зміни, що, головним чином, вплинули на процедури аудиту, особливості його здійснення та підведення підсумків.

Управління основними засобами виробництва є динамічною складовою загальної системи, що забезпечує випуск у встановлені терміни планових обсягів продукції при раціональному використанні матеріальних і трудових ресурсів, виробничого потенціалу. Отож внаслідок відтворення основних засобів відбувається покращення ефективності їх функціонування. Внаслідок інтеграції України до Європейського Союзу і як наслідок виходу національних підприємств на міжнародні ринки виникає необхідність вивчення міжнародного досвіду організаційно-управлінського підходу в частину використання основних засобів. Механізм покращення управлінських засад у контексті використання основних засобів подано на рис. 1.9.



Рис. 1.9. Механізм забезпечення ефективного функціонування основних засобів

Тому для ефективного ведення обліку основних засобів слід враховувати принципи, на яких він базується формування ефективності основних засобів, а саме:

- досягнення стратегічних цілей економічного розвитку підприємства в контексті забезпечення ефективного використання основних засобів, що передбачає створення необхідних матеріальних та фінансових умов для реалізації його завдань загалом.

- плановірність та індивідуальність у забезпеченні ефективного використання основних засобів окремим підприємством у розрізі поліпшення його діяльності в перспективі на основі оптимізації співвідношення між вирішенням поточних та запланованих завдань розвитку.

- доцільність та оптимальність управлінських рішень за характером відтворення основних засобів підприємства. Обґрунтування потреб в останніх слід проводити на основі кваліфікованого аналізу їх стану та вивчення резервів більш дієвого використання.

– ефективність формування відтворювальних процесів в окремому господарстві з метою досягнення максимального економічного ефекту [15, с. 26].

Дотримання цих принципів потребує безперервного збору, обробки та аналізу науково-технічної, економічної, правової інформації. Це, у свою чергу, передбачає використання достовірних, точних, своєчасних даних як важливої передумови належного функціонування механізму управління на всіх її рівнях, передусім підприємствах [65, с. 135]. Таким чином, аудит основних засобів повинен попередити на підприємстві факти шахрайства персоналу, забезпечити збереження активів, здійснювати незалежний кваліфікований контроль та консультування.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Концепція обліку руху основних засобів

В сучасних умовах господарювання правильність відображення в обліку надходження та вибуття основних засобів на підприємстві й надалі алишається складною ділянкою бухгалтерського обліку. Підприємство утримує їх з метою використання для процесу виробництва, продажу, надання в оренду іншим особам або виконання адміністративних і соціально-культурних функцій,

Основні проблемні питання виникають під час формування первісної вартості основного засобу, за якою його буде поставлено на облік та введено в експлуатацію, а від цього залежить розмір амортизаційних відрахувань, що впливає на показники фінансових результатів діяльності підприємств та достовірність фінансової інформації загалом. Процес руху основних засобів на підприємстві складається з трьох основних стадій, які наведені на рис. 1.

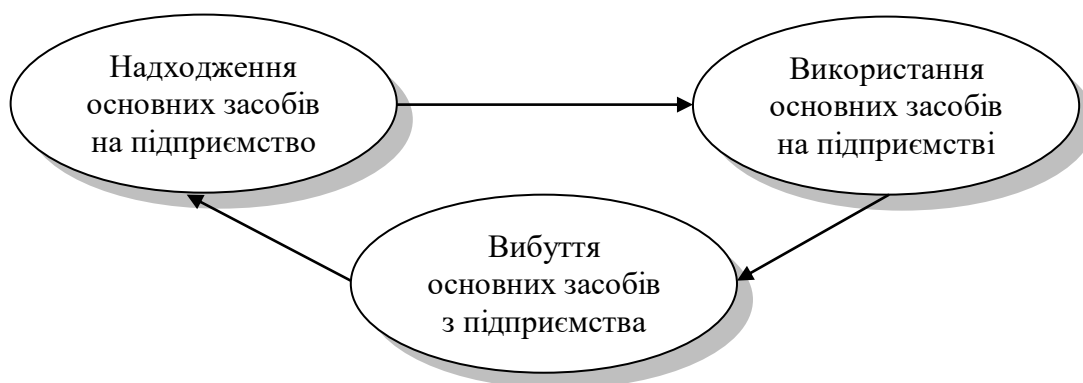


Рис. 2.1. Процес руху основних засобів на підприємстві

Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони були придбані (отримані).

Особливості облікового відображення основних засобів відповідно до шляхів їх надходження узагальнено в табл. 2.1.



Таблиця 2.1

№ з/п	Шляхи надходження	Як обліковуються
1	Придбання за грошові кошти	Усі витрати, понесені підчас придбання, передбачені п. 7 П(С)БО 7, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками.
2	Безоплатне отримання	Усі витрати, понесені підчас безоплатного отримання, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів» та кредитом 424 рахунку «Безоплатно одержані необоротні активи». Після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна сума амортизації на доходи підприємства за дебетом 424 рахунку та кредитом 746 «Інші доходи».
3	Внесення засновниками до статутного капіталу	Усі витрати, понесені підчас внесення основного засобу до статутного капіталу, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом 46 рахунку «Неоплачений капітал» або 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».
4	Обмін основного засобу на подібний актив	Залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом 10 рахунку «Основні засоби» з відповідними субрахунками на рахунок витрат - дебет 976 «Списання необоротних активів». Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом 745 рахунку «Дохід від безоплатно одержаних активів» та оприбутковується на 10 рахунок з відповідними субрахунками.
5	Обмін основного засобу на неподібний актив	Спочатку проводиться уцінка основного засобу, який передається на різницю між його залишковою вартістю та вартістю об'єкта, на який обмінюється. Уцінка відображається за дебетом рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Потім залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом 10 рахунку «Основні засоби» з відповідними субрахунками на рахунок витрат - дебет 976 «Списання необоротних активів». Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за

		кредитом 746 рахунку «Інші доходи» та оприбутковується на 10 рахунок з відповідними субрахунками.
6	Самостійне виготовлення	Усі витрати, понесені під час виготовлення, передбачені п. 7 П(С)БО 7, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як виготовлення основного засобу закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками.
7	Отримання в оренду	Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Нарахування амортизації об'єкта розглядуваної оренди здійснюється орендодавцем. Належна за користування першим плата в орендаря визнається іншими операційними витратами відповідного звітного періоду. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і як зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою, а саме справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, таких як дебет 10 «Основні засоби», кредит 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до П(С)БО 7.
8	Зарахування на баланс, неохоплених обліком основних засобів	Лишки необоротних активів (основних засобів та нематеріальних активів), виявлені під час інвентаризації, оприбутковуються на баланс таким записом: дебет рахунку 10 «Основні засоби» чи 12 «Нематеріальні активи»; кредит рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Протягом терміну корисного використання основних засобів виникають витрати, пов'язані з придбанням, підтримкою їх у робочому стані, технічним обслуговуванням, ремонтом, модернізацією тощо. Вивчення таких витрат становить важливу частину дослідження ефективності основних засобів, адже впливає на збільшення їх вартості і відповідно призведе до збільшення амортизаційних відрахувань. Як наслідок відбудеться збільшення собівартості виготовленої продукції. Основну частку у загальній сукупності витрат основних засобів становлять витрати на придбання.

Витрати, які формують первісну вартість основних засобів, які надійшли на підприємство, систематизовано на рис. 2.2.

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження		Суми непрямих податків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети, витрати на ліквідацію		
<i>Витрати, які включаються до первісної вартості основних засобів</i>		
<i>Формування первісної вартості основних засобів</i>		
<i>Витрати, які не включаються до первісної вартості основних засобів</i>		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації	

Рис. 2.2. Витрати, які формують первісну вартість під час надходження на підприємство основних засобів

Первісна вартість об'єкта основних засобів під час його надходження – це фактична собівартість основного засобу у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основного засобу.

В бухгалтерському обліку до складу первісної вартості об'єктів основних засобів, придбаних за плату, включається сума фактичних витрат на їх придбання, створення та виготовлення, витрати на їх доставку та встановлення, за вирахуванням податків, що відшкодовуються підприємству, відсотків за кредит, якщо об'єкти придбаються за кредитні кошти.

До фактичних витрат відносять купівельну вартість, витрати, пов'язані з доставкою об'єктів та приведення їх до стану, придатного до використання, вартість інформаційно-консультаційних послуг, пов'язаних з придбанням об'єктів, суму ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням основних засобів, що не відшкодовуються підприємству, державні збори, які

сплачуються у зв'язку з придбанням об'єктів, винагороди посередникам, через яких придбаються об'єкти основних засобів, транспортно-заготівельні витрати, витрати на заготівлю, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування основних засобів та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням, створенням та виготовленням об'єктів.

За МСБО16 «Основні засоби», як і за однойменним П(С)БО 7, до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довкілля. Проте оцінка суми вказаних зобов'язань щодо здійснення витрат відрізняється у МСБО 16 від П(С)БО 7. Згідно з п. 18 МСБО 16 для оцінки витрат на демонтаж слід застосовувати МСБО 2 «Запаси». Зобов'язання щодо вказаних витрат визнаються та оцінюються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». Згідно з МСБО 37 (п. п. 45, 46, 59, 60) суми витрат на демонтаж та відповідну суму забезпечень слід наводити за поточною (тобто дисконтованою) вартістю, оскільки вплив вартості грошей у часі в цьому разі є суттєвим.

Таким чином, до первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, а її збільшення слід відносити до фінансових витрат поточного періоду, а не до первісної вартості об'єкта.

Перелік зазначених витрат свідчить про необхідність формування повної та достовірної інформації про процеси отримання об'єктів основних засобів для визначення складу капітальних витрат, що формують первісну вартість таких об'єктів. Облікова інформація про вкладення в основні засоби є повною, коли вона базується на таких умовах:

- відображено в обліку всі події, в результаті яких виникають витрати з формування первісної вартості основних засобів;

- за кожною операцією повинна бути достатня кількість інформації, щоб встановити об'єктивну необхідність отримання об'єкта основних засобів;
- за операціями, які визнані об'єктивно необхідними, слід мати інформацію, щоб оцінити частину витрат, яка безпосередньо зумовлена отриманням саме певного об'єкта основного засобу.

Розвиток методології обліку формування первісної вартості об'єктів основних засобів передбачає розроблення моделі обліку капітальних витрат, пов'язаних з придбанням (створенням) їх об'єктів (рис. 2.3).

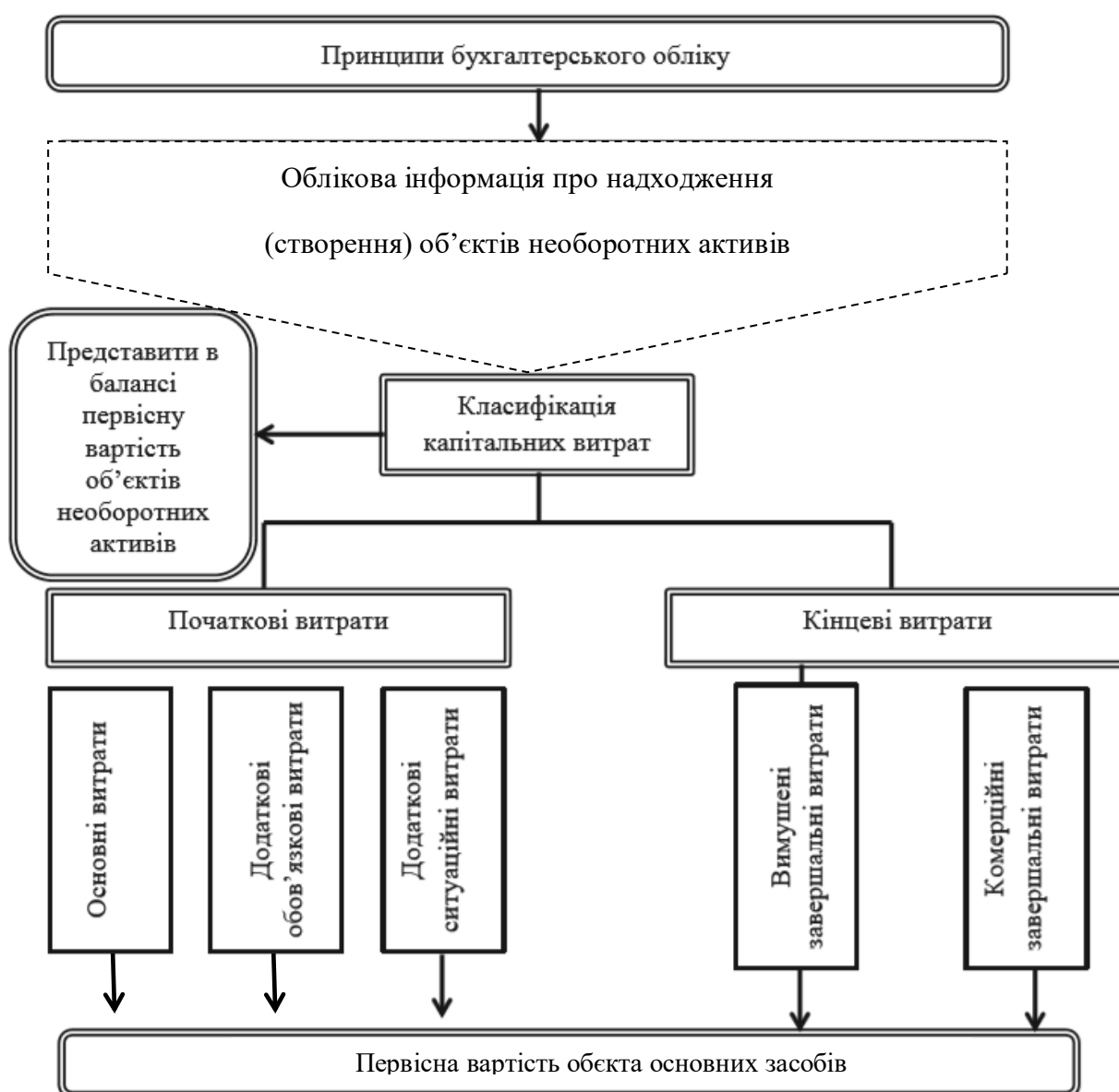


Рис. 2.3. Модель формування первісної вартості об'єкта основних засобів на основі класифікації капітальних витрат

Модель (рис. 2.3) забезпечує формування первісної вартості об'єктів основних засобів та сприяє представленню в бухгалтерському балансі первісної вартості основних засобів як оцінки передбачуваної величини економічних вигод, що зумовлені особливостями використання відповідного об'єкта. В умовах ринкового ціноутворення досягнення цієї мети зумовлено тим, що фактичні витрати, пов'язані зі створенням (отриманням) об'єктів основних засобів, готових до використання у формі джерел економічних вигод, можуть бути достовірною оцінкою активів, за якою вони відображатимуться в обліку.

Таким чином, операції з надходження основних засобів досить різноманітні та численні. Методика їх бухгалтерського обліку насамперед залежить як від вибраної облікової політики, так і від шляху надходження на підприємство основних засобів. При цьому послідовність дій, якої потрібно дотримуватися для правильного оприбуткування об'єктів основних засобів, що надійшли, нарахування на них амортизації в бухгалтерському та податковому обліку, має бути такою: визначення виду активів, до якого належить об'єкт, що надійшов, формування первісної вартості об'єкта; визначення вартості об'єкта, яка амортизується, та ліквідаційної вартості об'єкта; визначення податкової групи необоротних активів, до якої належить об'єкт; встановлення терміну корисного використання об'єкта та фіксація його в наказі про зарахування об'єкта на баланс; введення об'єкта в експлуатацію.

Поряд із надходженням основних засобів на підприємствах через різні причини (непридатність для подальшої експлуатації внаслідок повного зносу, застарілість, непотрібність, продаж, вимушена ліквідація тощо) відбувається закономірний процес їх вибуття.

Доречніше буде згрупувати шляхи вибуття основних засобів за трьома основними групами, такими як реалізація, безоплатна передача та ліквідація, оскільки це запропоноване в П(С)БО 7 «Основні засоби», а вже в межах групи слід розглянути можливі причини цієї ситуації (рис. 2.4).

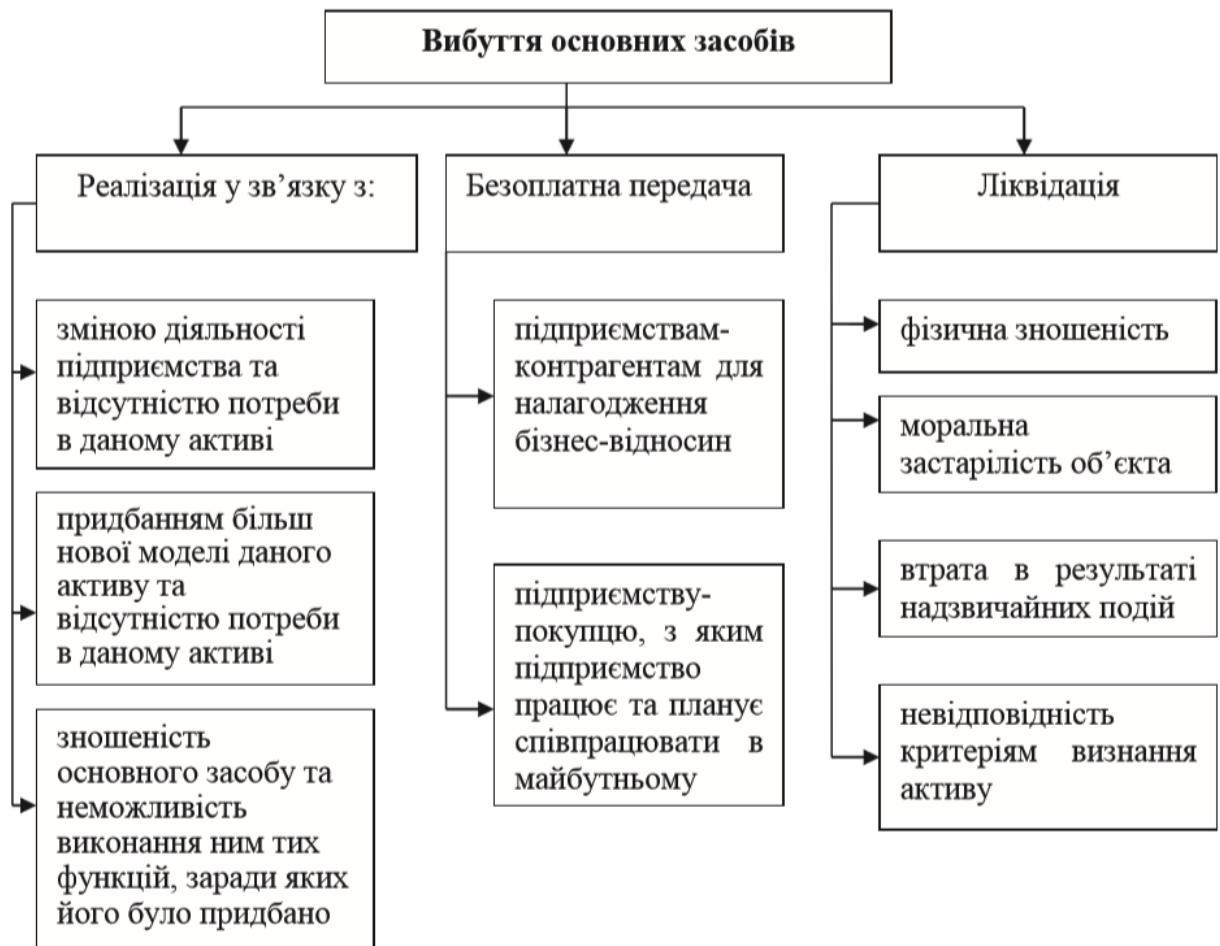


Рис. 2.4. Основні способи вибуття основних засобів

На рис. 2.4 зображено три основні групи вибуття основних засобів та можливі причини їх виникнення. Першою групою є реалізація, підприємство може реалізувати основні засоби у зв'язку зі зміною власної діяльності, якщо підприємство вирішує кардинально змінити вид економічної діяльності, потреба в більшості основних засобах, а інколи й взагалі у всіх основних засобах відпадає, саме тому підприємство може їх реалізувати. Науково-технічний прогрес сьогодні не стоїть на місці, з'являються нові та удосконалені моделі різноманітних верстатів, машин, агрегатів тощо. Якщо підприємство має фінансову можливість оновлення власної технологічної лінії, для покращення якості та швидкості виготовлення продукції воно може придбати більш модернізовану модель обладнання, а стару, проте в непоганому робочому стані модель воно може реалізувати.

Вибуття майна пов'язане з певним ризиком, тому рекомендується відповідно підходити до підготовки документів, що супроводжують угоду з

вибуттям необоротних активів. Укладання договору – юридичний аспект, який містить облікове відображення. Основні етапи роботи під час вибуття та ліквідації основних засобів подано у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

## Етапи та напрями дослідження при ліквідації основних засобів

Етапи	Питання, на які слід звернути увагу
1. Перевірка правомірності контрагента на відчуження	Правомірність володіння майном
	Орган, що приймає рішення про відчуження майна
	Повноваження особи на підписання договору з боку контрагента
	Право третіх осіб на майно, що придбавається
2. Узгодження умов договору з контрагентом	Істотні умови
3. Укладання договору	Проста письмова форма договору
	Нотаріальне посвідчення договору
	Державна реєстрація договору
4. Фактична передача майна	Стан майна, яке передається, повинен відповідати зафіксованим у договорі умовам
5. Реєстрація (у певних випадках) власності або права на неї	Придбавається транспортний засіб
	Придбавається нерухомість
	Придбавається земельна ділянка

Під час організації бухгалтерського обліку операцій щодо вибуття основних засобів необхідно вирішити такі питання: визначення переліку документів, які є необхідними під час оформлення операцій з вибуття основних засобів по кожній з причин (безоплатна передача, продаж, ліквідація тощо); забезпечення точного виконання інструкцій щодо порядку списання непридатних основних засобів; встановлення графіка документообігу і порядку синтетичного та аналітичного обліку вибуття необоротних активів [66, с. 143].

Юридичною підставою для вибуття основних засобів може бути розпорядження вищестоящої організації про безоплатну передачу або продаж основних засобів іншим підприємствам, розпорядження керівництва підприємства і висновок постійно діючої комісії спеціалістів про доцільність



ліквідації як морально застарілого обладнання, так і того, що не підлягає ремонту, або у зв'язку з впровадженням нової техніки [91, с. 143].

Необоротні активи можуть бути продані на будь-якому етапі експлуатації незалежно від відсотка зносу Принциповим моментом в разі продажу повністю зношених основних засобів є укладання договору купівлі-продажу, вартість якого повинна бути визначена з метою оподаткування з урахуванням звичайних цін [66, с. 7]. Найпоширенішою формою вибуття основних засобів на підприємствах є його реалізація за грошові кошти. Облікові особливості для основних засобів, які підприємство утримує для продажу встановлено П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Відповідно до п. 1 розділ II цього П(С)БО підприємство визнає об'єкти необоротних активів, що утримуються для продажу, за дотримання умов, які наведені на рис. 2.5.

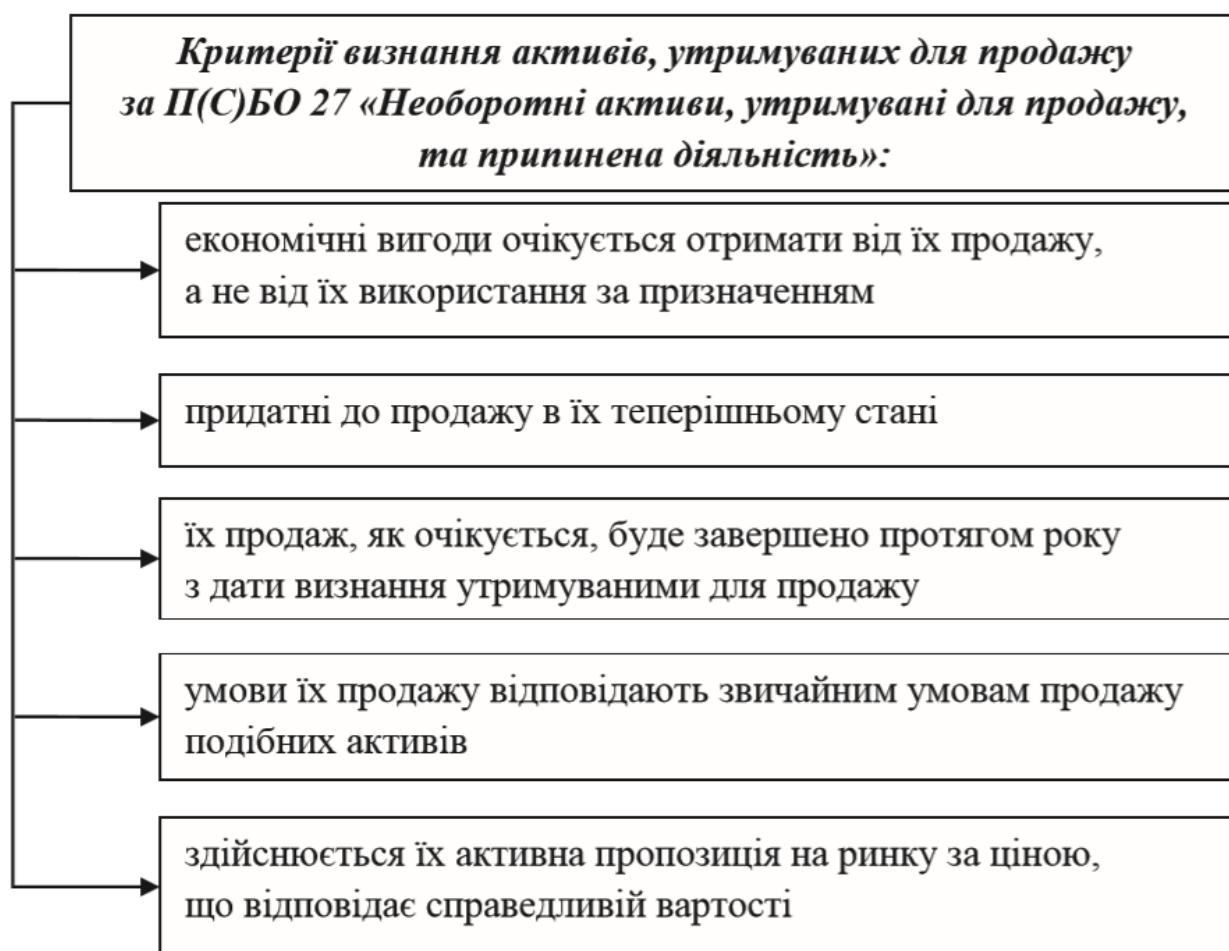


Рис. 2.5. Критерії визнання активів, утримуваних для продажу

До необоротних активів, утримуваних для продажу (активів для продажу), належать основні засоби, які підприємство вирішило продати та відносно яких виконуються наведені критерії. Коли актив задовольняє вищезазначені умови, об'єкт основних засобів переводиться до складу оборотних активів записом за дебетом субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари» у кореспонденції з кредитом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції». Сума зносу переведеного об'єкта основних засобів списується за дебетом субрахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» у кореспонденції з кредитом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи». При цьому під час вибуття об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, сума перевищення усіх дооцінок цього об'єкта за час до його вибуття над сумою уцінок за цей період відображається за дебетом субрахунку 41 «Капітал у дооцінках» і кредитом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Дохід від реалізації основних засобів, що утримуються для продажу, відображається за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». При цьому балансова вартість реалізованих активів списується у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Існує також можливість виникнення ситуації, за якої актив не реалізували. Тоді потрібно знову перевести актив, утримуваний для продажу, до складу основних засобів.

С.В. Хома [86, с. 20] пропонує вилучити субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари» та ввести субрахунок 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи».

О.А. Наумчук [62, с. 224] вважає, що перегрупування активів, тобто переведення їх зі складу необоротних активів до складу запасів і обліку на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», доцільне за наявності програми розвитку системи управління економічними процесами підприємства, а також є наслідком зміни загальної концепції обліку на підприємстві в разі визнання його неплатоспроможним, реорганізації або ліквідації.

Під час безоплатної передачі основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства, згідно з п. 33-34 П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт вилучається з активів (списується з балансу) [72].

У зв'язку з тим, що безоплатна передача основних засобів є їх вибуттям, підприємство відображає витрати, пов'язані з такою операцією, на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Сума нарахованого зношення щодо безоплатно наданих основних засобів відображається за дебетом субрахунку 131 «Зношення основних засобів» у кореспонденції з кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

Дохід від такої операції в бухгалтерському обліку не визнається, оскільки не відповідає критеріям, установленим П(С)БО 15 «Дохід». З урахуванням такої норми підприємство, яке передає майно не повинне відображати передачу через рахунки 70-78, тому під час передачі необоротних активів нарахування податкового зобов'язання з ПДВ відобразатиметься по дебету рахунку 976 «Списання необоротних активів» та кредиту 641 «Розрахунки за податками».

Вибуття основних засобів може відбуватися також внаслідок виходу учасників з товариства. Відповідно до Цивільного кодексу України учасник товариства має право вийти з його складу в будь-який момент за умови, що він письмово попередив про свій намір товариство не менш як за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутом [87].

Вихід учасника з товариства супроводжується низкою обов'язків товариства перед учасником. Зокрема, перелік таких обов'язків регулює

ст. 54 Закону України «Про господарські товариства» [38], згідно з якою товариство зобов'язане виплатити учаснику, що виходить:

- вартість частини майна товариства, пропорційну його частці у статутному капіталі (виплата проводиться протягом строку до 12 місяців з дня виходу; на вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково в натуральній формі);
- належну йому частку прибутку, одержаного товариством в даному році до моменту його виходу (майно, передане учасником товариству тільки в користування, повертається в натуральній формі без винагороди) [38].

Розширення рахунків дасть змогу користувачам облікової інформації прослідкувати тенденцію вибуття необоротних активів, зокрема основних засобів, за причинами; вважаємо, що такий аналітичний облік для внутрішнього користування на підприємстві дасть можливість суб'єкту господарювання підвищити ефективність контролю, а бухгалтер зможе оперативно надати інформацію управлінському персоналу для прийняття рішень. Вплив господарських операцій з вибуття основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства узагальнено в табл. 2.3.

Під час вибуття основних засобів основні проблеми у бухгалтерів виникають у зв'язку з оподаткуванням як податком на прибуток, так і податком на додану вартість.

Комплексне дослідження обліку основних засобів дало змогу розробити облікову модель основних засобів на підприємстві та відобразити в ній взаємозв'язок рахунків під час надходження, експлуатації та вибуття основних засобів (рис. 1.6).

Таблиця 2.3

Вплив господарських операцій з вибуття основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства [43, с. 198]

№	Зміст господарської операції	Вплив на фінансовий стан і результати діяльності підприємства
1	Безоплатна передача	На величину витрат від безоплатної передачі основних засобів зменшується чистий прибуток або нерозподілений прибуток минулих років. Зменшується вартість необоротних активів.
2	Внесок до статутного капіталу іншого підприємства	На вартість переданих основних засобів збільшуються інвестиції підприємства.
3	Продаж	Формується фінансовий результат (прибуток чи збиток) від іншої реалізації, який збільшує (зменшує) прибуток підприємства. Зменшується розмір основних засобів, підвищується ліквідність балансу. Однак оцінка цієї операції повинна перш за все відбуватися з точки зору виробничої потреби підприємства в об'єктах основних засобів, що реалізуються, можливості їх заміщення іншими.
4	Ліквідація	Фінансовий результат визначається за кожним об'єктом, що ліквідується. При цьому підприємство, як правило, отримує збитки, які можуть бути зменшені на суму матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, зазначимо, що механізм бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з надходженням основних засобів, є складною системою, в межах якої поєднуються особливості документування вказаних операцій, порядку використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, організаційний аспект вказаної сфери, що ґрунтуються на нормах П(С)БО або МСБО.

Запропонована модель процесу формування первісної вартості об'єктів основних засобів дає можливість визначити склад тих витрат, які слід використовувати для оцінки об'єкта основного засобу та капіталізувати. Розроблений загальний методологічний підхід до формування первісної вартості об'єктів основних засобів на основі класифікації капітальних витрат

дає змогу більш точно формувати їх первісну вартість під час придбання чи створення.

Дослідження особливостей операцій з руху основних засобів акцентувало питання розкриття економічної сутності цього поняття в нормативно-правовій базі. Законодавчі акти України з фінансового обліку та оподаткування не узгоджуються між собою в термінах, що застосовуються для характеристики засобів виробництва, а також визначення їх шляхів вибуття. Тому доцільно з метою впевненості в інформації про рух основних засобів проводити аудиторську перевірку.

## **2.2. Методика аудиту ефективності використання основних засобів**

У сучасних умовах проблема ефективного використання засобів та ресурсів підприємства вийшла на перший план і залишається актуальною. Основні засоби зазвичай становлять найбільш вагомую частину активів підприємства, тому саме контроль за їх ефективним використанням та якісним станом стає першочерговим завданням. Такий контроль можливий за допомогою періодичного проведення аудиту ефективності використання основних засобів. Але, перш ніж надати визначення цьому поняттю, проведемо критичний аналіз думок фахівців щодо категорій «аудит» (Додаток Д) та «ефективність» (Додаток Е).

Проведення аудиту дозволяє виявити причини виникнення помилок та недоліків в звітній документації і господарській діяльності підприємства та усунути їх, а також попередити виникнення. Внутрішній аудит – це невід’ємна складова системи управління підприємством, яка покликана попередити на підприємстві факти шахрайства персоналу, забезпечити збереження активів, здійснювати внутрішній консалтинг тощо [42, с. 97].

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики внутрішній аудит – це «діяльність з оцінювання, яка організована в

межах суб'єкта господарювання і яку виконує окрема служба. До функцій аудиту входить, зокрема, моніторинг системи внутрішнього контролю». Аудит покликаний сприяти досягненню поставлених цілей організації, використовуючи систематизований підхід до оцінки і підвищення ефективності систем управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Головна увага аудиту зосереджена на перевірці, аналізуванні та моніторингу інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової і операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій [84, с. 98].

Формування аудиторської перевірки передбачає виконання таких загальних етапів:

1. Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження раціонального внутрішнього контролю входить до обов'язків управлінського персоналу та вимагає його постійної уваги. Управлінський персонал покладає на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій з його удосконалення.

2. Перевірка фінансової і господарської інформації. Даний елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур.

3. Перевірка економічності і продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи суб'єкта господарювання.

4. Перевірка дотримання законів, нормативних документів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших вимог.

Отже мета аудиту основних засобів – забезпечення достовірної інформації про процес відтворення основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку та звітності підприємства.

Отже, аудит відтворення основних засобів – невід’ємний елемент системи внутрішнього контролю будь-якого господарюючого суб’єкта, який забезпечує необхідною інформацією менеджмент підприємства. Застосування в практиці аудиту розробленої методики перевірки відтворення основних засобів передбачає можливість підвищити ефективність використання основних засобів, повноти, точності, реальності даних про витрати, пов’язані з відтворенням основних засобів, та контролювати їх в місцях виникнення.

Поняття «ефективність» є однією з найскладніших категорій економіки. У загальному вигляді це відношення певного результату до витрат або ресурсів, що були витрачені для його отримання.

Розрізняють технічну та економічну ефективність. Перша означає використання мінімальної кількості ресурсів для досягнення певного ефекту (наприклад, певного обсягу випуску продукції), або досягнення максимального ефекту при фіксованих витратах певних ресурсів. Економічна ефективність є ширшим поняттям, ніж технічна. Вона означає, що для отримання максимальної користі від використання обмежених ресурсів необхідно здійснювати тільки ті економічні дії, які призводять до додаткової вигоди, яка перевищує додаткові витрати.

Крім аудиту у традиційному розумінні, метою якого є перевірка законності та правильності ведення бухгалтерського обліку та відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності, виділяють поняття «аудит ефективності використання основних засобів».

Аудит ефективності використання основних засобів – перевірка первинних документів, даних рахунку бухгалтерського обліку 10 «Основні засоби», показників відповідних статей балансу суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про фактичну наявність, повноту забезпечення, якість технічного стану основних засобів, достовірність, законність, правильність, точність ведення обліку та складання звітності в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні



засоби» та Податкового кодексу України, а також розробка пропозицій щодо ефективності їх використання. Тому аудит ефективності використання основних засобів доцільно проводити в три етапи (рис. 2.6).

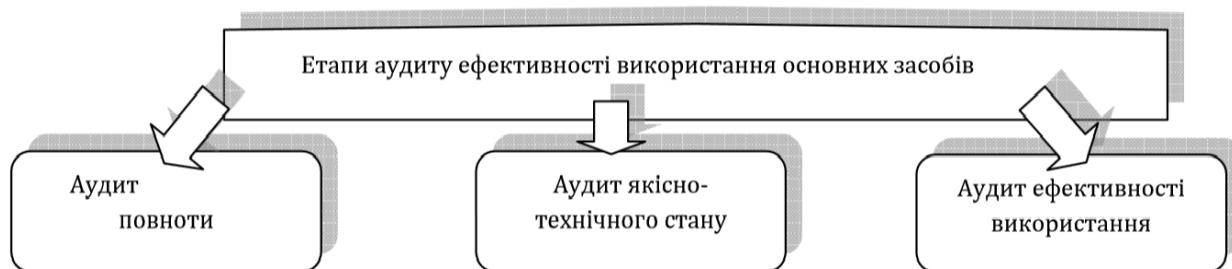


Рис. 2.6. Етапи аудиту ефективності використання основних засобів

Інформаційними джерелами отримання аудиторських доказів по обліку необоротних активів, як правило, визначені: первинні і зведені документи (акти, накладні, платіжні доручення, довідки, договори, кошториси і плани на ремонт, інвентарні картки, інвентаризаційні описи та інше); облікові регістри (Журнали 3, 4, відомості аналітичних рахунків, Головна книга, оборотно-сальдова відомість та інше); звітність (фінансова, управлінська, статистична, податкова); акти попередніх перевірок аудиторської фірми, податкової інспекції та інші накази, розпорядження підприємств.

У зв'язку з тим, що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора виходячи із його професіоналізму, організаційно – технологічних особливостей підприємства можлива різна послідовність аудиту.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є фактична перевірка, порівняння, опитування, документальна перевірка, вибіркоче дослідження, камеральна перевірка. Дослідивши особливості роботи вітчизняних підприємств рекомендуємо наступну модель послідовності аудиту операцій з обліку основних засобів підприємств (рис. 2.7).



Рис.2.7. Модель послідовності аудиту основних засобів

Комплексна інвентаризація основних засобів та перевірка в обліку відхилень, виявлених за раніше проведеними інвентаризаціями проводиться згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. При цьому акцентується увага на наявність технічних паспортів, недіючого, некомплектного та надлишкового обладнання, що важливо в умовах нестабільних економічних відносинах. Необхідно з'ясувати обставини і причини відхилень, доцільно вказати рекомендації по їх усуненню, а також перевірити включення неоприбуткованих основних засобів в податковий дохід підприємства. На даному етапі перевірки також здійснюється оцінка матеріально-технічної бази підприємства. Результати перевірки доцільно оформлювати робочою документацією аудитора (додаток Е).

Аудит організації обліку базується на вивченні:

- а) наказу про облікову політику підприємства;
- б) перевірці правильності віднесення основних засобів у складі активів в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 і податковому – Податкового кодексу України;
- в) класифікації основних засобів в бухгалтерському обліку згідно діючого Плану рахунків і податкового обліку згідно ПКУ;

г) достовірності строку корисної експлуатації обладнання, транспортних засобів та інше;

д) правильності визначення ліквідаційної вартості основних засобів;

е) наявність і виконання графіку документообігу.

При перевірці, індексації і переоціненні основних засобів доцільно провести аналіз обґрунтування проведення індексації і їх переоцінки та відображення змін вартості в інвентарних картках, облікових регістрах. Аудит первинних і зведених документів здійснюється шляхом співставлення каналів надходження основних засобів, наявності комісії по їх руху, повного змісту первісної вартості, якості складання документів, вивчення законності та доцільності вибуття засобів, повноти оприбуткування повернених відходів (металу, запчастин та інше).

При проведенні даного етапу аудиту труднощі, недоліки виникають найчастіше по перевірці якості складання типових форм первинних документів, показники яких застарілі, не відповідають вимогам діючих нормативних документів та складу первісної вартості. Тому аудиторю необхідно розробляти робочі документи з перевірки історичної, справедливої вартості основних засобів (Додаток Ж).

Аудит синтетичного, аналітичного обліку основних засобів та їх зносу включає наступні питання:

- співставлення даних первинних документів і облікових регістрів;
- порівняння залишків вартості основних засобів в синтетичних і аналітичних регістрах;
- перевірка бухгалтерських записів згідно діючих нормативних документів, особливо по їх руху, ремонту, модернізації та реконструкції;
- співставлення фактичних методів нарахування зносу необоротних активів з даними наказу про облікову політику та економічна ефективність їх використання;
- нарахування амортизації з обліком руху ОЗ (ремонт, реконструкція);

– правильність віднесення сум зносу в складі витрат за видами діяльності [14, с. 35].

Моніторинг фінансового стану підприємства в умовах економічної кризи також включає і розрахунок і аналіз показників ефективного використання основних засобів підприємства (фондовіддачі, фондозабезпечення, фондоозброєння та інш.).

При аудиті фінансової та інших форм звітності доцільно використовувати камеральну перевірку. Наприклад, показники Ф № 1 «Баланс» зіставляти з Ф № 2, статистичною звітністю, даними Головної книги.

Окрім перевірки правильності ведення обліку основних засобів аудитор, як експерт досліджує якісний стан основних засобів. Для перевірки формуються наступні питання:

- 1) перевірка змін активної частини основних засобів у часі;
- 2) перевірка показників технічного стану основних засобів: коефіцієнта зносу та придатності;
- 3) перевірка показників руху основних засобів: коефіцієнтів вибуття та оновлення;
- 4) перевірка коефіцієнтів використання основних засобів (фондовіддачі, фондомісткості та рентабельності основних засобів);
- 5) перевірка завантаження виробничих потужностей підприємства.

Досягнення якісних характеристик діяльності підприємства забезпечують аудиторські перевірки. Незалежні аудитори відіграють ключову роль у забезпеченні надійності фінансової інформації, що готується і подається підприємствами зовнішнім користувачам. Аудиторська перевірка гарантує ступінь точності даних, який би дозволяв користувачам звітності робити обґрунтовані висновки за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства і приймати виважені рішення.

Програма аудиту повинна відповідати певним визначеним критеріям якості (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

## Критерії якості аудиту

Позначення	Критерій	Характеристика
А	Наявність	Усі відображені у фінансовій звітності активи та пасиви існують і належать підприємству на дату складання звітності
Б	Правдивість	Усі вартісні оцінки активів та пасивів відповідають первинним документам, на основі яких вони були сформовані
В	Права і зобов'язання	Суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на певні об'єкти, що є його власністю
Г	Повнота	Усі активи та пасиви, які належать підприємству на дату складання Балансу, повинні бути в ньому відображені. Усі господарські операції, які відбулися на дату складання Балансу, повинні бути відображені в обліку
Д	Вимірювання	У фінансовій звітності відображено лише ту інформацію, яка може бути представлена у грошовому вимірнику
Е	Оцінка вартості	Усі вартісні оцінки активів і пасивів Балансу сформовані на основі принципів бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства
Є	Подання та розкриття інформації	Усе відповідним чином класифіковано, розкрито у фінансовій звітності

Спираючись на методологічні етапи проведення аудиту, доцільно застосовувати на вітчизняних підприємствах наступну програму аудиту ефективності основних засобів (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

## Програма аудиту ефективності використання основних засобів

№	Мета	Завдання - критерії якості	Аудиторські процедури	Методи	Аудиторські докази	Індекс роб. документа	Термін перевірки	Виконавець
І Аудит повноти забезпеченості основними засобами								
	Впевнитись у позитивній динаміці змін активної	Г, А	Перевірка змін активної частини основних засобів у часі	Арифметичний, аналіз	Ф5 «Примітки до річної фінансової звітності»	ОЗЕ-1		

Продовження табл. 2.5

частини ОЗ у часі								
<b>II Аудит якісно-технічного стану основних засобів</b>								
Впевнитись у належному технічному стані та придатності до експлуатації основних засобів	А, Г, Е	Перевірка показників технічного стану основних засобів: коефіцієнту зносу та придатності	Порівняння, арифметичний, аналіз	Ф1 «Баланс», Ф5 «Примітки до річної фінансової звітності»	ОЗЕ-2			
Перевірити показники інтенсивності (динаміки) руху основних засобів	Є, Е, Г	Перевірка показників руху основних засобів: коефіцієнтів вибуття та оновлення, зіставлення даних з нормативними та середньогалузевими значеннями	Арифметичний, порівняння, аналіз	Ф1 «Баланс», Ф5 «Примітки до річної фінансової звітності»	ОЗЕ-3			
<b>III Аудит ефективності використання основних засобів</b>								
Впевнитися в ефективності використання основних засобів на підприємстві	Г, Е	Перевірка коефіцієнтів використання основних засобів (фондовіддачі, фондомісткості та рентабельності основних засобів) та співставлення їх з нормативними та середньогалуз. значеннями	Арифметичний, порівняння	Ф1 «Баланс», Ф2 «Звіт про фін. результати»	ОЗЕ-4			
Перевірити ступінь завантаженості виробничого обладнання підприємства	Е, Г	Перевірка завантаження виробничих потужностей підприємства через розрахунок коефіцієнтів інтенсивного, екстенсивного, інтегрального використання та виявлення резерву потужностей	Арифметичний, аналіз, документальний	Технічна та експлуатаційна документація обладнання, графік роботи обладнання	ОЗЕ-5			

На основі програми розроблено робочі документи аудитора (табл. 2.6), з огляду на те, що ефективність того чи іншого явища, процесу, показника можливо встановити за допомогою порівняння його з певним еталоном (нормативне, середньогалузеве значення) або спостереження за змінами того чи іншого показника в динаміці (з часом).

Дослідивши категорію «аудит ефективності використання основних засобів», розроблено програму аудиту ефективності основних засобів та робочі документи аудитора, які, на відміну від традиційного аудиту з метою перевірки законності та правильності ведення бухгалтерського обліку та відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності, додатково містять наступні етапи: аудит повноти забезпеченості, аудит якісно-технічного стану та аудит ефективності використання основних засобів. Запропонована програма та робочі документи дають змогу перевірити ефективність використання основних засобів на підприємстві та виявити резерви збільшення економічної ефективності використання цього виду активів.

### **2.3. Особливості аудиту оцінки основних засобів підприємства**

Від забезпеченості та ефективності використання наявних основних засобів залежить ступінь виконання виробничих завдань усіма дільницями підприємства і ритм їх роботи. врахувати треба й той факт, що особливістю основних засобів у діяльності гірничодобувних підприємств є прямий, нерозривний зв'язок з природними умовами та залежність від гірничо-геологічних факторів. так, строк служби значної частини основних засобів визначається не строком їх фізичного спрацювання, а часом відпрацювання розвіданої частини запасів корисних копалин. це характерно для гірничих виробок, деяких будівель і споруд на поверхні шахт та кар'єрів. Ще однією

особливістю є зростання додаткових витрат на збільшення парку електровозів та вагонеток, конвеєрних ліній, трубопроводів, електричних і контактних мереж, потужності обладнання. усе це призводить до подальшого збільшення основних фондів підприємства. аудит основних засобів є невід’ємною частиною загального аудиту суб’єкта господарювання.

Одним із експертних інтересів аудитора є оцінка, від якої залежить формування результатів діяльності підприємства та достовірність статей фінансової звітності. Користувачем даної інформації є аудитор, який під час підтвердження фінансової звітності, в частині коректності облікових оцінок, повинен використовувати підтвержену справедливу вартість необоротних матеріальних активів.

Метою аудиту оцінки основних засобів є підтвердження достовірності даних про вартість основних засобів, відображених у фінансовій звітності. У фінансовій звітності вартісна оцінка основних засобів характеризується кількома показниками (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

## Показники вартісної оцінки основних засобів

Показник	Вартість	Рахунок бухгалтерського обліку
Основні засоби	Залишкова вартість	Різниця між залишками за рахунком 10 «Основні засоби» та субрахунком 131 «Знос основних засобів»
Основні засоби	Первісна вартість	10 «Основні засоби»
Основні засоби	Знос	13 «Знос основних засобів»
Незавершене будівництво	Первісна вартість	15 «Капітальні інвестиції»
Інвестиційна нерухомість	Справедлива вартість	100 «Інвестиційна нерухомість»
	Залишкова вартість	Різниця між залишками за рахунком 10 «Основні засоби» та субрахунком 131 «Знос основних засобів»
	Знос	13 «Знос основних засобів»

Існують певні відмінності між нормами міжнародних та національних стандартів у частині розкриття у звітності додаткової інформації щодо залучення незалежного оцінювача для активів, методів та суттєвих



припущень, ступеня використання ринкових даних чи інших методів оцінки під час визначенні справедливої вартості основних засобів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності в обліку основних засобів надають набагато більше можливостей використовувати обліковцям своє професійне судження, в способах оцінки активів, зокрема.

Необоротні матеріальні активи є основним складником матеріально-технічної бази підприємств, тому під проведення аудиту для формулювання безумовно позитивного висновку, аудитор зобов'язаний висловити думку щодо коректності облікових оцінок необоротних матеріальних активів, урахувавши суттєвість статей у фінансовій звітності та дослідивши достовірність визначення справедливої вартості відповідно до застосовної концептуальної основи.

Для оптимальної організації процесу оцінки необоротних матеріальних активів за справедливою вартістю необхідно систематизувати оцінку активів з урахуванням до діючих та умовно діючих стандартів, яка забезпечила б достовірність фінансової звітності відповідно до нормативно-правового забезпечення.

Перший елемент даного визначення - це систематизація оцінки. Незалежно від того, яким є дослідження - кількісним чи якісним, воно має виконуватись у чіткому порядку, а також відповідно до правил та положень, які діють у сфері дослідження економічних наук.

Другий елемент передбачає, що оцінка необоротних матеріальних активів забезпечує узгодженість з визначеною практикою. Третій елемент - це діючі та умовно діючі стандарти (методи), відповідно до яких проводиться оцінка.

Четвертий елемент – мета, відповідно до якої оцінюються активи: забезпечення інформаційного середовища для прийняття рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами фінансової звітності.

Синтезуючи наукові пошуки науковців – В. Моссаковського, В. Жука, Н. Гончаренко, О. Клименко в цьому напрямку й ґрунтуючись на власних

дослідженнях, пропонуємо до використання схему проведення оцінки основних засобів, проілюстровану на рис. 2.8.

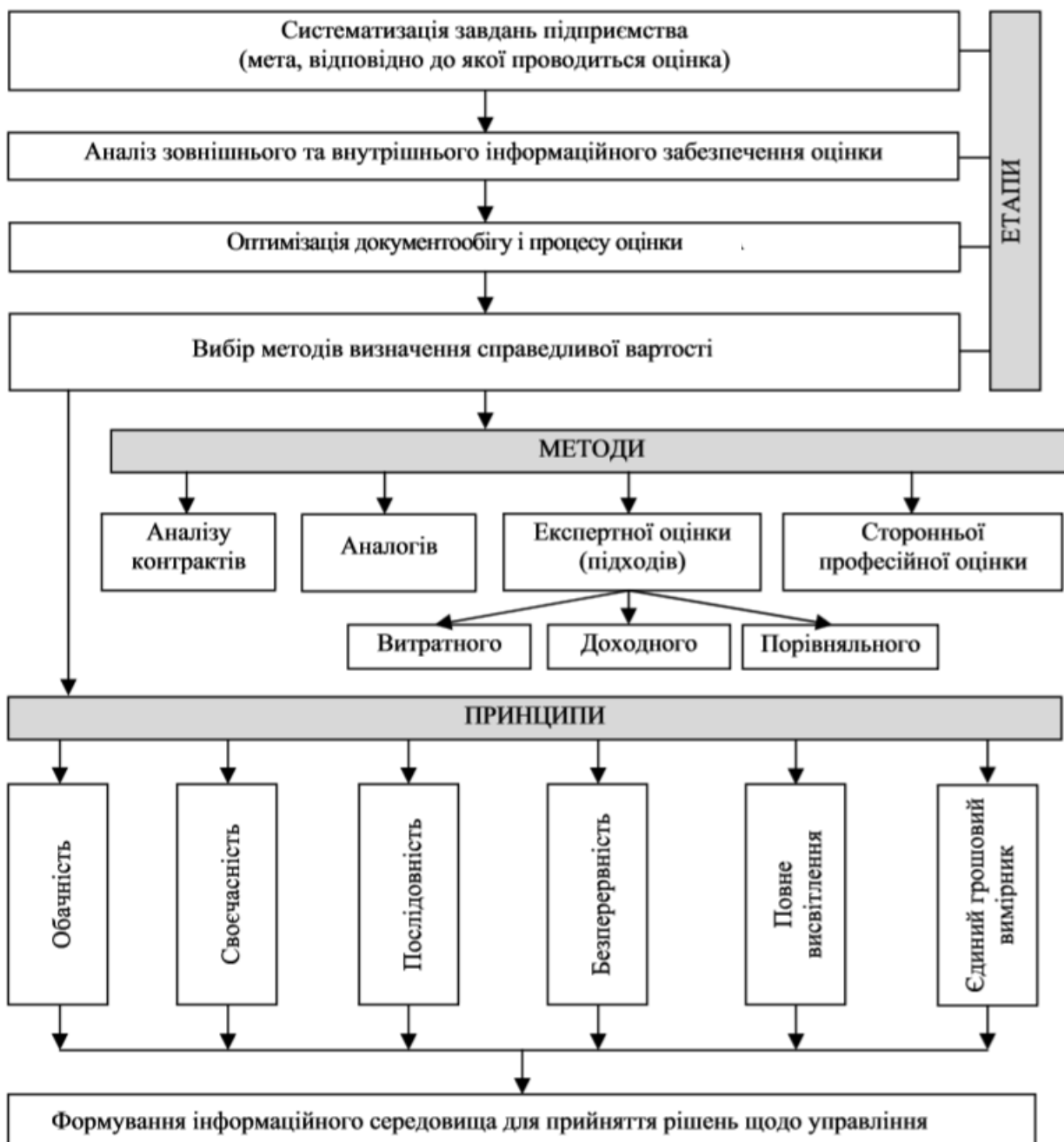


Рис. 2.8. Організаційна схема оцінки основних засобів

Кожен з організаційно-методичних етапів запропонованої схеми оцінки необоротних матеріальних активів за справедливою вартістю виконує певну функціональну роль, а її оптимальний зв'язок забезпечує формування достовірної інформації для прийняття рішень щодо управління необоротними матеріальними активами [21, с. 207].

Перший етап, відповідно до логіки дослідження, - систематизація завдань сільськогосподарського підприємства. Оскільки на розвиток підприємства суттєво впливає впорядкування оцінки активів, яка є визначальною для забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку, мету її слід розділити на такі складники:

➤ синтаксичну (оптимальний вибір методичного визначення оцінки, відповідно до специфіки діяльності підприємства). Найбільш відчутний її вплив у разі оцінки необоротних матеріальних активів у розрізі періоду її визнання;

➤ семантичну (забезпечення репрезентативної достовірності сформованої справедливої вартості необоротних матеріальних активів);

➤ відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою оцінки активів за справедливою вартістю є «надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства» [72].

Як стверджує науковець Н. Урбан: «Це мотивує відмову від оцінки активів за собівартістю, оскільки для досягнення поставленої мети вона неприйнятна. Зміна вартості у часі зумовлюється відокремленням оцінки активів за собівартістю від суми дисконтованих грошових потоків. Поточна вартість, що базується на поточних ринкових цінах, доречніша за даних умов» [84, с. 174];

➤ прагматичну (забезпечення корисності або релевантності даних бухгалтерського обліку).

Прагматична мета проведення оцінки активів визнається з позиції функціональної ролі, можливості приносити економічну вигоду в операційній та інвестиційній діяльності підприємства. Концептуальною основою релевантності визначено «здатність інформації вплинути на прийняття рішень, даючи можливість користувачам прогнозувати наслідки

минулих, теперішніх та майбутніх подій, а також підтверджувати або корегувати очікування» [85, с. 322].

В операційній діяльності оцінка активів формується, виходячи з принципу корисності, тобто будь-який актив цінний лише тоді, коли він корисний суб'єкту господарювання у процесі операційної діяльності.

В інвестиційній діяльності під час проведення оцінки головною метою є задоволення інтересів інвестора, який планує вкласти свій капітал в інвестиційно привабливий проект.

Другий етап - аналіз зовнішнього та внутрішнього інформаційного забезпечення оцінки необоротних матеріальних активів, який передбачає вивчення та налагодження безперервного та цілеспрямованого підбору відповідних інформаційних показників, необхідних для проведення оцінки.

Третій етап - оптимізація документообігу оцінки активів.

Четвертий етап - вибір методичного забезпечення щодо визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів.

Відповідно до теорії оцінки необоротних матеріальних активів існує дві концепції її проведення:

- ✓ концепція вартості заміщення;
- ✓ концепція ринкової вартості.

Концепція вартості заміщення базується на визначенні оцінки поточної вартості необоротних матеріальних активів. Основним принципом цієї концепції є те що «суб'єкт господарювання з раціональною економічною поведінкою (думкою) не бажає придбати об'єкт, із вартістю, вищою від мінімального обсягу ціни, яка пропонується в даний момент за інший, аналоговий актив такої ж корисності (тобто сформована вартість активу не може перевищувати витрат на придбання аналогічного активу з однаковим функціональним призначенням). Вартість заміщення визначається рівнем витрат у поточних цінах на створення активу з аналогічною функціональною корисністю» [7, с. 6].

Натомість, концепція ринкової вартості передбачає застосування ринкового механізму формування цін на необоротні матеріальні активи.

Розглянемо методичні підходи оцінки необоротних матеріальних активів відповідно до нормативних вимог.

Перший метод визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів - аналіз контрактів. Сутність застосування даного методу полягає в тому, що вартість на необоротні матеріальні активи визначається, виходячи з ціни, яка була зазначена у попередніх контрактах на їхній продаж, або яка пропонується на даний час підприємству заготівельними організаціями, переробними підприємствами.

Другий метод оцінки - метод аналогів. Даний метод передбачає визначення справедливої вартості, виходячи з ринкових цін на аналогічні активи, що склалися на ринку на певну дату.

У разі використання даного методу вивчається регіональний ринок відповідної продукції, систематизується інформація про укладені угоди купівлі-продажу на підприємстві. Визначення справедливої вартості на основі аналогів на активному ринку здійснюється, виходячи з того, що вартість оцінюваного активу відповідає вартості порівнюваного аналога.

Наступний метод - це метод експертної оцінки комісією. Визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів передбачає застосування методичних підходів, визначених законодавством з незалежної оцінки майна.

Законодавством з незалежної оцінки майна передбачається можливість застосування трьох методичних підходів до визначення вартості активів:

- витратного;
- доходного;
- порівняльного.

Третій, класичний підхід до визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів - порівняльний. За ним визначають вартість активу на підставі порівняння з ціною аналогічних активів на

активному ринку. Іншими словами, він передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібних активів з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки.

Одним із варіантів визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів є залучення до цих робіт незалежного експерта-оцінювача.

Ефективний процес оцінки активів, підсилений методичним та організаційним забезпеченням, дозволяє досягти високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства, виявити його інвестиційну привабливість, створити інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності підприємства.

При проведенні оцінки основних засобів необхідно керуватися П(С)БО 7 «Основні засоби», у якому визначено методи проведення переоцінки. Якщо сума зносу досить велика і залишкова вартість незначна відповідно до первісної, то слід відображати переоцінку аналогічно дооцінці об'єктів з нульовою вартістю, а саме дооцінювати первісну вартість до справедливої вартості, а не використовувати індексний метод. Інакше це спотворить вартість основних засобів.

Після того, як оцінювач оцінив об'єкти основних засобів, при проведенні аудиторської перевірки необхідно звертати увагу на правильність відображення в бухгалтерському обліку переоцінки основних засобів. Якщо сума зносу не велика, необхідно проводити переоцінку індексним методом. Якщо сума зносу досить велика, а залишкова вартість наближається до «0» рекомендується справедливу вартість додавати до первісної вартості. Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у

зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю вимагає щорічного визначення справедливої вартості. Аудит оцінки основних засобів спрямований на вирішення завдань, пов'язаних з правильністю відображення в обліку; формуванням їх первісної вартості; доцільність застосування методів амортизації; проведенням переоцінки; контроль за дотриманням встановлених організацією норм нарахування амортизації; перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів; розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності управління основними засобами та інш.

Для сприяння досягнення поставленої мети зовнішнього аудиту оцінки основних засобів визначено завдання, якими є:

- 1) перевірка документального забезпечення операцій з основними засобами;
- 2) підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку придбання, списання, продажу, переоцінки основних засобів;
- 3) зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів;
- 4) зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності; 5) виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів;
- 6) впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки, в яких відображені всі дії, пов'язані з оцінкою та переоцінкою основних засобів;
- 7) встановити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами.

Таким чином, отримана інформація на початку перевірки дасть змогу аудиторю отримати загальне уявлення про організацію оцінки та обліку

основних засобів на даному підприємстві і допоможе визначити питання, яким із них необхідно приділяти увагу [49]. Інформаційною базою аудиту оцінки основних засобів виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових реєстрів та форм звітності, а саме:

1. Наказ про облікову політику організації регламентує: методи нарахування амортизації, визнання первісної вартості основних засобів, строки корисного використання основних засобів; методи оцінки основних засобів; особливості документального оформлення операцій з обліку основних засобів.

2. Документи бухгалтерського обліку:

2.1. Первинні документи з обліку основних засобів (ОЗ) в процесі їх вивчення дозволяють аудитору отримати інформацію про наявність і рух основних засобів організації, до таких документів відносяться: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості дооцінки балансової вартості основних засобів [17, с. 388].

2.2. Облікові реєстри дозволяють аудитору отримати узагальнену інформацію по обліку основних засобів, в частині руху і характеру операцій по рахунках синтетичного обліку і окремо по рахунку 10 «Основні засоби».

2.3. Форми фінансової і статистичної звітності: баланс; звіт про фінансові результати; примітки до фінансової звітності.

Дані форми звітності необхідні аудитору для отримання аудиторських доказів та проведення аналітичних процедур в частині визначення наявності, складання, руху і структури основних засобів. Таким чином, для того, щоб ефективно провести перевірку та сформулювати рекомендації, аудитору необхідно мати весь можливий перелік інформації про основні засоби. При цьому, чим більше буде обсяг цієї інформації і особливо висновків або довідок різних відділів, тим більше обґрунтованим, виваженим і доцільним буде аудиторський висновок.



Проведення аудиту основних засобів слід здійснювати за такими етапами [23, с. 130]:

I. На першому етапі аудитор ознайомлюється з: – нормативно-правовими аспектами проведення операцій з основними засобами на підприємстві; – рішеннями власника на проведення операцій з основними засобами; – організацією бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

II. На другому етапі здійснюється аудит наявності основних засобів, який може бути проведений двома способами: – через інвентаризацію (у разі невеликої кількості засобів) за умови визначення в договорі на проведення аудиту права присутності аудитора при проведенні інвентаризації; – документальною перевіркою. Другий спосіб полягає в тому, що об'єкт основних засобів вважають наявним, якщо існує документ, який підтверджує його придбання, отримання на безоплатній основі, створення тощо, акт приймання-передачі (форма № 03-1), в реєстрах обліку зроблено відповідний запис.

У разі відсутності згаданих документів або записів актив не вважається наявним, тому він не може бути включеним до балансу.

III. На третьому етапі роблять аудит господарських операцій з основними засобами. Важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів. Особливо аудитор слід звернути увагу на ті основні засоби, які були придбані за рахунок кредиту. Варто зазначити, що усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Це пояснення і заяви працівників з питань перевірки основних засобів; копії первинних документів про господарські операції із основними засобами; акти, довідки; інвентаризаційні описи; реєстри бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність [13, с. 108]. Перелік робочої документації аудиту, яка прикладається до актів аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Головна вимога до цієї документації – її

переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що впливають з матеріалів перевірки. Робочі документи повинні бути повними і детальними, щоб досвідчений аудитор, ознайомившись з ними, міг отримати загальне уявлення про аудит. На підсумковому етапі аудитор повинен узагальнити результати перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів [92]. Також на даному етапі складається документ – лист управлінському персоналу.

Він повинен бути складений на основі письмової інформації аудитора, у якій повинні міститися зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, а також виділятися ті помилки і виправлення, які можуть вплинути на вірогідність звітності з посиланнями на законодавчі і нормативні документи. Письмова інформація заповнюється в двох екземплярах, підписується керівником аудиторської групи, які проводили перевірку. Один із екземплярів передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних питань, а інший використовується для написання звіту, який потім передається в архів.

Аудитор при проведенні аудиту основних засобів визначає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур, послідовність етапів перевірки, конкретні джерела отримання даних, визначає аудиторський ризик, і такими об'єктами є відремонтовані основні засоби. За ступенем пізнавальності інформацію в аудиторському процесі поділяють на нову, що відображає новизну рішення чи обґрунтовує причину недоліків, і релевантну, що раніше була в аналогах, тобто звітності про господарську діяльність товариства. Запропоновано модель аудиту ремонту основних засобів для покращення прийняття управлінських рішень, щодо амортизаційної політики, яка наведена на рис. 2.9 і дозволяє удосконалити контроль у системі управлінської діяльності.

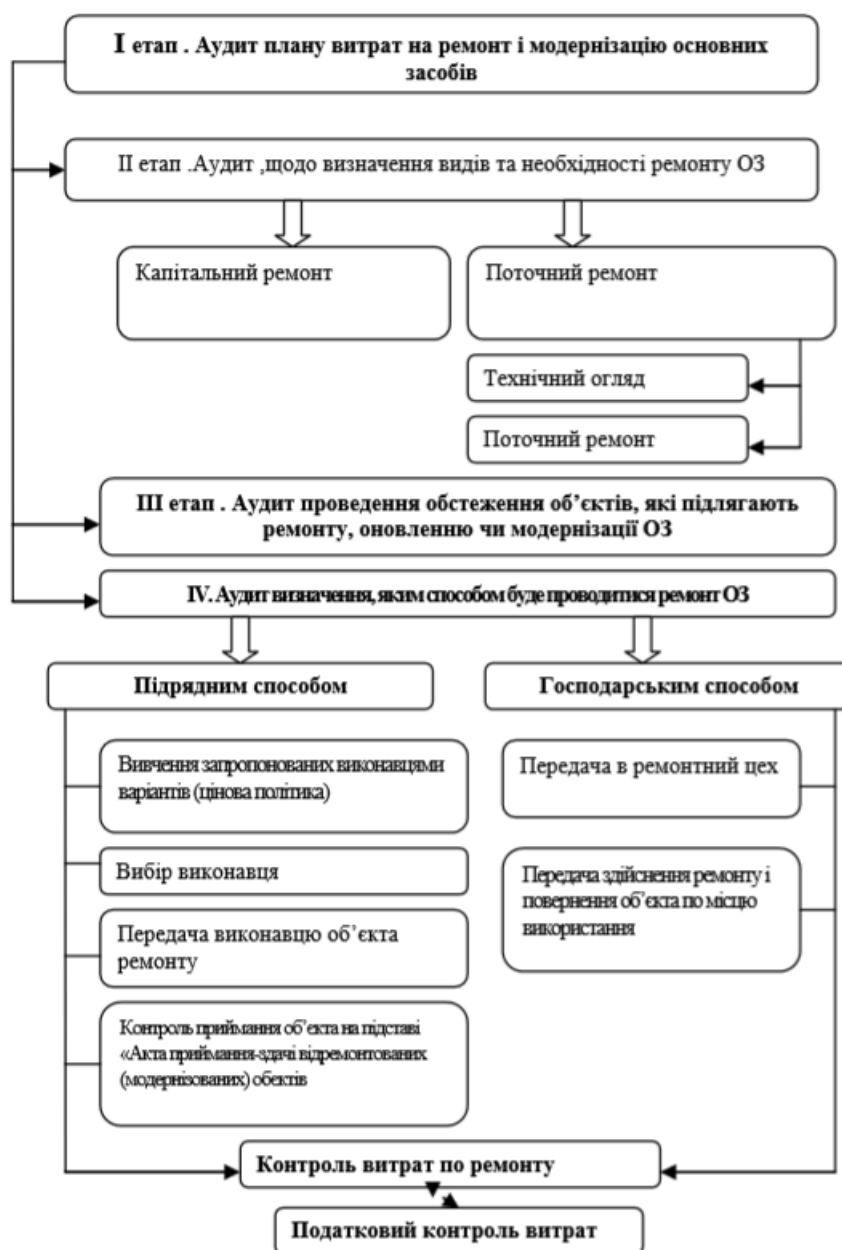


Рис.2.9. Модель аудиту ремонту основних засобів

Аудитор при проведенні аудиту основних засобів визначає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур, визначає аудиторський ризик ,і такими об'єктами є відремонтовані основні засоби ,адже відображення їх в обліку залежить від амортизаційної політики товариства. На основі теоретичного аналізу виявлено, що у сфері аудиту ремонту основних засобів розглядаються питання, які потребують особливої уваги та точності щодо організації аудиту, а саме зміни вимог щодо оцінки основних засобів, які підлягають ремонту і вимагають постійного контролю за їх віднесенням на відповідний рахунок,що впливає на амортизаційну

політику; постійні зміни у законодавчій база; вивчення відображення в обліку операцій ремонту основних засобів [89, с. 401].

Ефективний процес оцінки активів, підсилений методичним та організаційним забезпеченням, дозволить досягти високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства, виявити його інвестиційну привабливість, створити інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності підприємства.

## РОЗДІЛ 3

### ЕКОНОМІЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Методика економічної оцінки ефективності використання основних засобів

В сучасних ринкових умовах успіх експертного оцінювання значною мірою залежить від його організації, яка дозволяє шляхом проведення налагодити та впорядкувати у відповідну систему інформаційно-методологічне забезпечення.

Слід зазначити, що раціональна організація економічного аналізу основних засобів потребує дотримання принципів, які сприяють підвищенню його ефективності й поліпшенню фінансових результатів діяльності будівельних підприємств (табл.3.1).

Таблиця 3.1

#### Принципи організації економічної оцінки

Принцип	Характеристика
Науковості	оцінка повинна мати науковий характер, тобто базуватися на використанні передового досвіду, новітніх методів дослідження
Системності	передбачає дослідження економічних явищ і процесів як складних динамічних систем із функціонально-структурною будовою елементів, певним способом пов'язаних між собою та зовнішнім середовищем
Комплексності	полягає в тому, що оцінка повинна охоплювати всі сторони діяльності підприємства для з'ясування його фінансового стану й виділення необхідних заходів щодо поліпшення його функціонування
Періодичності	передбачає необхідність систематичного проведення аналітичних досліджень на базі високої їх організації та планування аналітичної роботи
Достовірності	повинен базуватися на достовірній, перевіреній інформації, що реально відображає об'єктивну дійсність, а його висновки мають обґрунтовуватися точними аналітичними розрахунками

Оперативності	полягає у тому, що оцінка повинна здійснюватися швидко і своєчасно, що дасть змогу керівництву підприємства приймати правильні управлінські рішення, що відповідають поточній кон'юктурі фінансового ринку й пріоритетам розвитку підприємства
Дієвості	полягає в тому, що повинен ефективно впливати на діяльність підприємства і його результати, вчасно виявляти недоліки в роботі, інформувати про це керівництво підприємства, а також попереджати виникнення їх у майбутньому. Результати мають служити для керівництва підприємства інформаційною базою для прийняття управлінських рішень з метою оптимізації його функціонування
Ефективності	означає, що витрати на проведення аналітичного дослідження повинні бути найменшими при оптимальній глибині аналізу і його комплексності
Всебічність	передбачає врахування всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи та всіх факторів, які впливають на її функціонування
Динамічність	встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як такі, що змінюються до своєї протилежності. Принцип динамічності передбачає досить гнучкі зв'язки всередині підприємства між його функціональними підрозділами для здійснення аналізу
Паралелізм	в організації обліку, контролю та аналізу тлумачиться як обов'язкова наявність систем (підсистем) бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в усіх самостійних господарських підрозділах

Оскільки основні засоби – це ресурс підприємства і завдання менеджерів досягти найбільшої ефективності його використання. На шляху вирішення цієї проблеми вони мають здійснити такі заходи: оцінити ефективність використання основних засобів у звітному періоді; провести порівняльний аналіз показників ефективності звітного періоду з попередніми та з аналогічними показниками споріднених підприємств або середніми з галузі чи виду економічної діяльності; виявити проблемні питання, резерви підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві; розробити систему заходів щодо підвищення ефективності використання основних засобів.

Дослідження проблем організації економічного аналізу безпосередньо пов'язані із застосуванням його сутності в частині мети, завдань та об'єктів аналізу процесу експлуатації основних засобів, що відображено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Мета і об'єкти процесу оцінки основних засобів

Крім того, важливим проблемним питанням є обрання організаційної форми оцінювання. Тому для його вирішення на практиці застосовують такі підходи:

1) функціональний, що передбачає визначення функцій, цільової спрямованості та переліку систематизованих за відповідними управлінськими критеріями й особливостями об'єкта управління аналітичних завдань;

2) структурно-виконавчий, що передбачає обрання організаційної форми, визначаючи функціональні служби й окремих фахівців, а також згідно цього підходу проводиться розподіл обов'язків щодо виконання аналітичних робіт;

3) технологічний, згідно якого технологія виступає складовою технології управління, тобто поділ технології аналітичної роботи.

1) фактори, вплив яких коригується безпосередньо підприємством (мікрорівень);

2) фактори сукупного впливу, які створюються функціонуванням декількох підприємств або галузі (мезорівень);

3) зовнішні чинники, дія яких підприємство не може скоригувати (макрорівень) (рис.3.2)



Рис. 3.2. Фактори впливу на ефективність використання основних засобів

Результати вивчення теоретичних досліджень [53] та їх узагальнення практичної діяльності дозволяють сформулювати єдину методикку оцінки стану та аналітичного дослідження ефективності використання основних засобів підприємств (рис. 3.3).

методика визначення стану і ефективності використання основних засобів	I	Визначення аналітичного періоду	E 1
	II	Обрання об'єктів для проведення аналізу (з використанням вибіркового методу з загальної сукупності)	
	III	Визначення відносних показників, що використовуватимуться для аналізу	
	I	Систематизація даних щодо первісної, залишкової	E 2



	вартості та зносу основних засобів	
II	Систематизація інформації щодо додаткових показників необхідних для розрахунку відносних величин	
III	Розрахунок відносних величин ефективності та стану основних засобів	
IV	Порівняння окремих отриманих результатів із загальними тенденціями в державі, галузі	
V	Встановлення взаємозалежності та взаємообумовленості між окремими показниками	
VI	Визначення впливу окремих показників на фінансовий стан підприємства	
I	Формування висновків та рекомендацій	E3

Рис. 3.3. Методика аналізу якісного стану і ефективності використання основних засобів

Відповідно до сформованої методики першим етапом (Е 1) є визначення аналітичного періоду. Оскільки аналіз стану та ефективності використання основних засобів доцільно проводити в динаміці, що забезпечує можливість виявлення позитивних та негативних тенденцій, то варто визначити необхідні показники за попередні періоди. Оптимальним є період в п'ять років.

Другий етап (Е 2) включає систематизацію даних, їх оцінювання, визначення абсолютних та відносних величин та співставлення з плановими або еталонними показниками.

Третій етап (Е 3) передбачає формування аналітичних висновків щодо покращення ефективності або її збереження на відповідному рівні.

Основними показниками, які визначають вплив використання основних засобів на фінансовий стан підприємства є фондоддача та рентабельність (збитковість) основних засобів (рис.3.4).

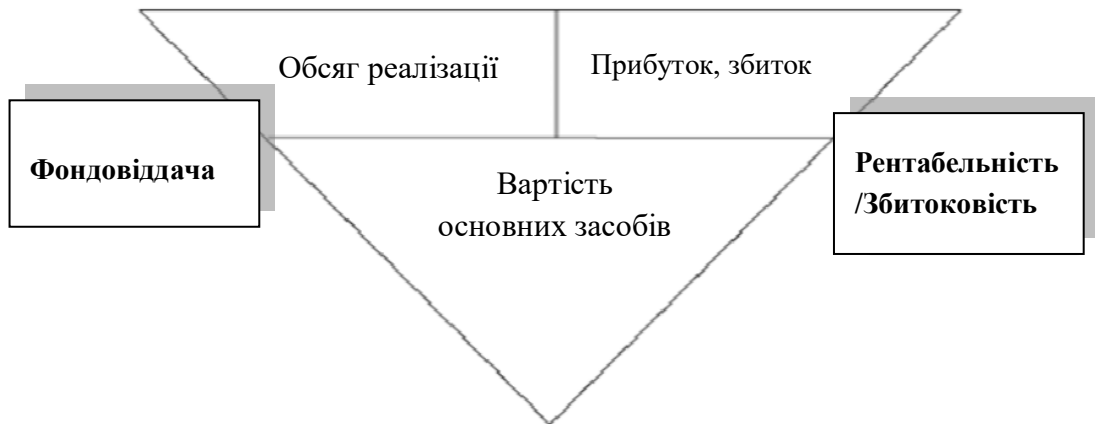


Рис. 3.4. Схематичне відображення показників, які визначають вплив використання основних засобів на фінансовий стан підприємства

У процесі виробництва основні засоби зношуються фізично і старіють морально. Ступінь фізичного зносу основних засобів визначається в процесі нарахування амортизації. Його можна розглядати в кількох аспектах: як метод визначення поточної оцінки не зношеної частини основних засобів, як спосіб віднесення на готову продукцію одноразових витрат на основні засоби, як спосіб нагромадження фінансових ресурсів для заміщення виведених з виробничого процесу основних засобів або для вкладання коштів у нові виробництва [93, с. 217].

Для оцінки стану та руху основних засобів розраховують такі показники: індекс постійного активу, коефіцієнт зносу основних засобів, коефіцієнт оновлення основних засобів, коефіцієнт вибуття основних засобів, коефіцієнт реальної вартості майна. Індекс постійного активу ( $I_{па}$ ) показує частку основних засобів і необоротних активів у джерелах власних засобів:

$$I_{па} = \frac{\text{Необоротні активи}}{\text{Власний капітал}} * 100, \quad (3.1)$$

Коефіцієнт реальної вартості майна ( $K_{рвм}$ ) показує частку засобів виробництва у вартості майна, рівень виробничого потенціалу, забезпеченість виробничими засобами (норма  $> 0,5$ ):

$$K_{рвм} = \frac{OЗ + ВЗ + НЗВ}{ВБ} * 100, \quad (3.2)$$

де ОЗ – залишкова вартість основних засобів;

ВЗ – виробничі запаси;

НЗВ – незавершене виробництво.

Коефіцієнт зносу основних засобів ( $K_3$ ) показує, на який відсоток профінансовані за рахунок зносу заміна і відновлення основних засобів :

$$K_3 = \frac{\text{Знос}}{\text{Первісна вартість основних засобів}} * 100, \quad (3.3)$$

$K_3$  – розраховується на початок і кінець звітного періоду.

Доповненням цього показника до 100% (чи одиниці) є коефіцієнт придатності основних засобів ( $K_{\text{прид}}$ ):

$$K_{\text{прид}} = 1 - K_3, \quad (3.4)$$

Коефіцієнт оновлення основних засобів ( $K_{\text{оновл}}$ ) визначає частку від наявних на кінець звітного періоду основних засобів, яка складає нові основні засоби і розраховується за формулою:

$$K_{\text{оновл}} = \frac{\text{Вартість основних засобів, що надійшли за звітний період}}{\text{Первісна вартість основних засобів на кінець звітного періоду}} * 100 \quad (3.5)$$

Коефіцієнт вибуття основних засобів ( $K_{\text{виб}}$ ) показує, яка частина основних засобів, з якими підприємство розпочало діяльність у звітному періоді вибула з різних причин:

$$K_{\text{виб}} = \frac{\text{Вартість основних засобів, що вибули за звітний період}}{\text{Первісна вартість основних засобів на початок звітного періоду}} * 100 \quad (3.7)$$

Досліджуючи основні фонди, доцільно приділити особливу увагу таким показникам, як «фондовіддача», «фондомісткість» та «фондоозброєність», що характеризують ефективність задіяних основних фондів. Андрійчук В.Г. оцінює поняття «фондовіддача» як відношення вартості виробленої продукції до первісної середньорічної вартості основних виробничих фондів.

Фондовіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні виробничі фонди, тобто ефективність вкладення цих коштів. Збільшення фондовіддачі вказує на те, що це підприємство розвивається. Фондомісткість продукції - величина, обернена фондовіддачі. Вона показує частку вартості основних фондів, що припадає на кожну гривню продукції, що випускається.

Якщо фондovіддача повинна мати тенденцію до збільшення, то фондомісткість - до зниження. За допомогою цих показників ми оцінюємо відношення загального обсягу товарної, валової чи реалізованої продукції до середньорічної вартості основних виробничих фондів. Фондоозброєність характеризує ступінь технічної оснащеності праці. Фондоозброєність визначають як співвідношення вартості основних фондів до чисельності працівників.

Показник «фондовіддачі» є одним із головних в аналізі діяльності підприємства, а його поступове збільшення є позитивним з точки зору виробництва. Оцінка зміни «фондоозброєності» залежить від зміни величини основних засобів і чисельності працівників. Показник «фондомісткості», маючи тенденцію до зменшення, є протилежним до показника «фондовіддачі». Існує така залежність: чим вища у складі основних фондів питома вага машин, устаткування й інших елементів активної частини основних фондів, тим більше продукції буде вироблено на кожен вартісну одиницю основних фондів. Різноманітність виробничої структури основних фондів у різних галузях промисловості є результатом техніко-економічних особливостей цих галузей. Найбільш висока питома вага активних елементів основних фондів - на підприємствах із високим рівнем технічної оснащеності праці, де виробничі процеси механізовані й автоматизовані і широко використовують хімічні методи оброблення. У разі зниження вартості будівництва, наприклад виробничих будинків, можна зменшити частку пасивних елементів основних фондів і цим самим підвищити ефективність витрат, вкладених в основні фонди підприємства. Це свідчить про взаємну вигоду і зацікавленість між бізнесом і суспільством, що виявляється в підвищенні частки машин і устаткування – найбільш активної частини основних фондів, і в зниженні питомої ваги, насамперед, будинків і господарського інвентарю, без збитку для ефективного функціонування виробничого процесу. Найбільшу частку займають будівлі та споруди,

машини та устаткування, що виступають головним вираженням основних фондів на підприємствах нашої країни.

Таким чином розглядаючи основні засоби як елемент впливу на фінансовий стан підприємства необхідно деталізувати вимоги до їх якісного складу (рис. 3.5).

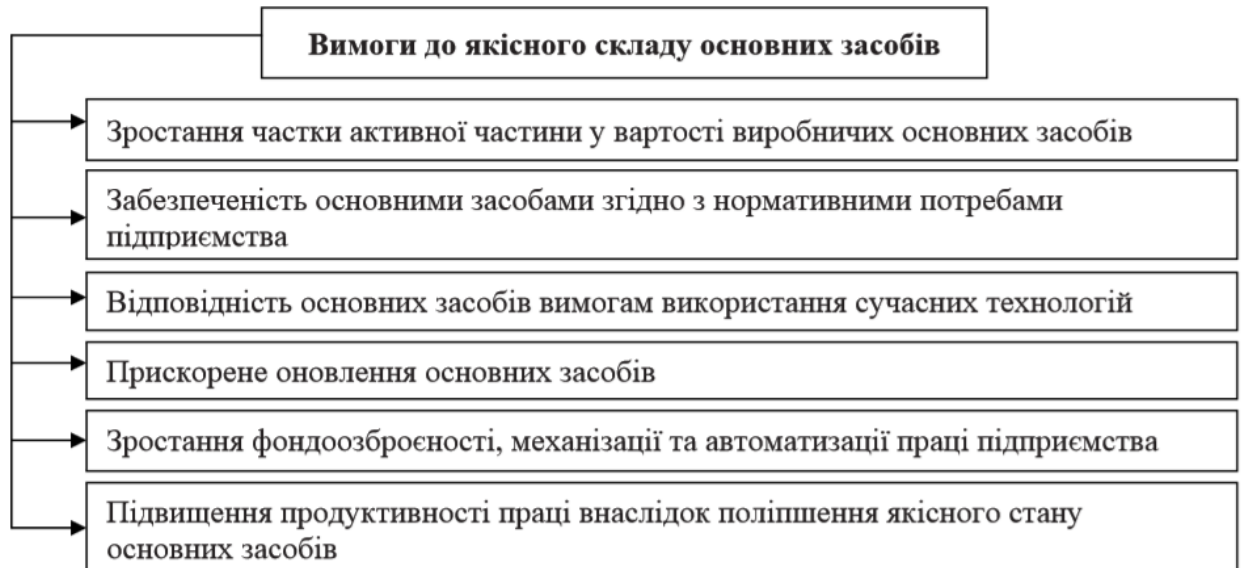


Рис.3.5. Вимоги до якісного складу основних засобів

Одним з варіантів системи шляхів і відповідних резервів підвищення ефективності використання основних засобів є наступна їх класифікація:

1) резерви поліпшення екстенсивного використання основних засобів або шляху збільшення часу роботи обладнання:

- прискорення введення в дію;
- скорочення та ліквідація внутрішньозмінних простоїв за рахунок сучасного і якісного забезпечення робочих місць сировиною, матеріалами, енергією, паливом, інструментом, оснащенням, робочою документацією, належного ремонтного обслуговування і т.д.;
- збільшення міжремонтних періодів і скорочення часу ремонтів;
- планування і забезпечення більш повного завантаження устаткування;
- підвищення коефіцієнта змінності;
- вдосконалення організації виробництва і праці [46, с. 183];

2) резерви поліпшення інтенсивного використання обладнання або підвищення ступеня його завантаження в одиницю часу:

- встановлення оптимального режиму роботи обладнання;
- підвищення продуктивності праці на робочих місцях за рахунок застосування технологічної оснастки і спеціальних інструментів, вдосконалення технологічних процесів (підвищення рівня технологічності);
- підвищення рівня механізації та автоматизації виробництва, у тому числі допоміжних та обслуговуючих процесів;
- поліпшення якості підготовки сировини і матеріалів до процесу виробництва;
- підвищення кваліфікації робітників і освоєння ними передових методів праці;
- підвищення рівня спеціалізації і концентрації при формуванні технологічних процесів;
- модернізація обладнання;

3) удосконалення структури основних засобів:

- збільшення питомої ваги активної частини основних засобів;
- зменшення частки невстановленого обладнання;
- придбання високопродуктивних машин і устаткування, своєчасне їх оновлення;
- забезпечення пропорційності між цехами і ділянками;
- зменшення незалучених і зайвих основних засобів за рахунок їх реалізації або здачі в оренду.

Грунтуючись на результатах проведеного дослідження можна зробити висновок, що від ефективності використання основних засобів залежить загальна ефективність роботи підприємства і його фінансовий стан.

### **3.2. Аналітична оцінка впливу ефективності використання основних засобів на фінансовий стан підприємства**

В умовах економічної кризи, коли попит на українську промислову продукцію скорочується, на підприємствах постійно виникають проблеми браку фінансових ресурсів. Ураховуючи той факт, що на сьогодні велика кількість суб'єктів господарювання ліквідується, обладнання має високий відсоток зносу, оскільки відсутнє постійне його оновлення, загострюється проблема ефективності використання основних засобів на підприємстві. У зв'язку з цим актуальним постає оцінка забезпеченості та ефективності використання обладнання; виявлення чинників, що впливають на зміну фондоддачі основних засобів підприємства.

Провівши аналіз наукової літератури, слід зазначити, що існує велика кількість підходів до аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів. Так, О. Г. Агрес стверджує, що головною ознакою ефективного використання основних засобів підприємства є зростання обсягу виробництва його продукції, а забезпечення високих темпів розвитку виробництва і підвищення його ефективності можливе тільки за умови інтенсивного відтворення і раціонального використання основних засобів [1, с. 37–38].

У свою чергу, В. І. Титов стверджує, що оптимізація використання основних засобів в основному залежить від наявності обґрунтованої системи показників оцінювання рівня ефективності використання основних засобів, що містить загальні (вартісні) і часткові (натуральні) показники [79]. Інші вчені вважають, що слід використовувати обмежене коло показників ефективності використання основних засобів – фондоддачу і рівень їх рентабельності.

Інші науковці, такі як К. О. Кандиба і А. М. Ткаченко, дотримуються думки, що оцінку рівня ефективності відтворення основних засобів підприємства слід проводити з використанням системи таких показників: показники, що характеризують технічний стан (відтворення) основних

засобів; узагальнюючі показники використання основних засобів; часткові показники використання основних засобів [41; 80].

Основні засоби – це засоби праці, що експлуатуються протягом виробництва товарів або надання послуг, або передавання в оренду протягом тривалого часу (зазвичай більше ніж один рік), при цьому залишають свою первісну фізичну форму і переносять власну вартість частинами на продукт, який виготовили, у міру зносу (економічного, морального, фізичного, тощо) і відповідно до законодавства включені до складу основних засобів [51].

Сьогодні більшість науковців об'єднують показники формування й ефективності використання основних засобів у три групи. До першої групи входять показники, що характеризують забезпечення підприємства основними засобами (це фондоозброєність, коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства, показник питомої ваги активної частини основних засобів у їхній загальній сумі), до другої – стан основних засобів (коефіцієнт зносу, придатності, оновлення і вибуття основних засобів), до третьої – ефективність використання (фондомісткість, фондвіддача, сума прибутку на одну гривню (рентабельність), оборотність).

Першим кроком до аналізу ефективності використання основних засобів підприємства є дослідження їх обсягу, структури і динаміки, оскільки кожен окремий вид основних засобів бере відмінну від інших участь у процесах господарської діяльності підприємства.

Загалом, фондвіддача є складним показником, на який впливає велика кількість факторів, більшість з яких між собою пов'язані. Чимало науковців відносять до головних факторів впливу ті, що наведені на рис. 3.6.



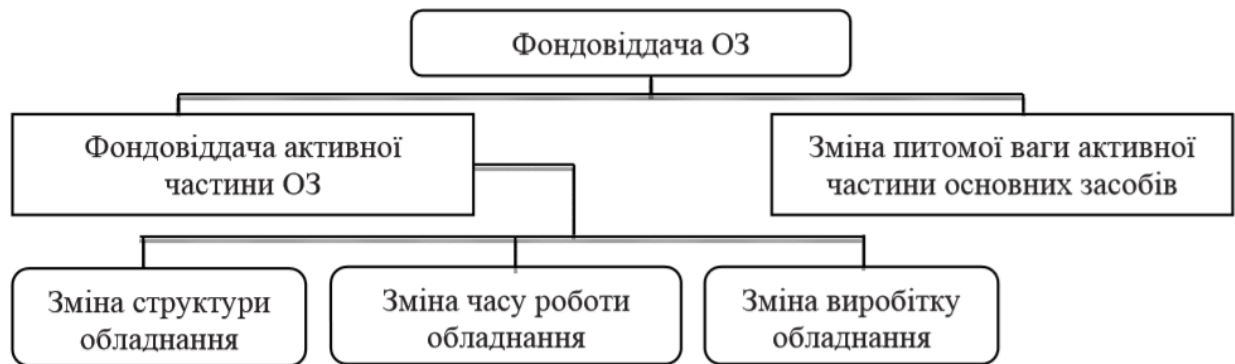


Рис. 3.6. Фактори, що впливають на рівень фондівддачі

У процесі господарської діяльності кругообіг основних засобів проходить три етапи. На першому відбувається продуктивне використання та нарощування амортизаційних відрахувань. На другому – перетворення частини основних виробничих засобів, які перебувають в продуктивній формі, на грошові кошти через нарахування амортизаційних відрахувань. На третій стадії в процесі виробництва відбувається поновлення споживчої вартості частини основних виробничих засобів. Це поновлення здійснюється заміною зношених основних засобів на нові. На цьому етапі доцільно застосовувати інноваційні технології.

Загалом комплекс заходів із покращення використання основних засобів на підприємстві можна розділити на дві групи, а саме збільшення екстенсивного завантаження та підвищення інтенсивного навантаження (рис. 3.7).

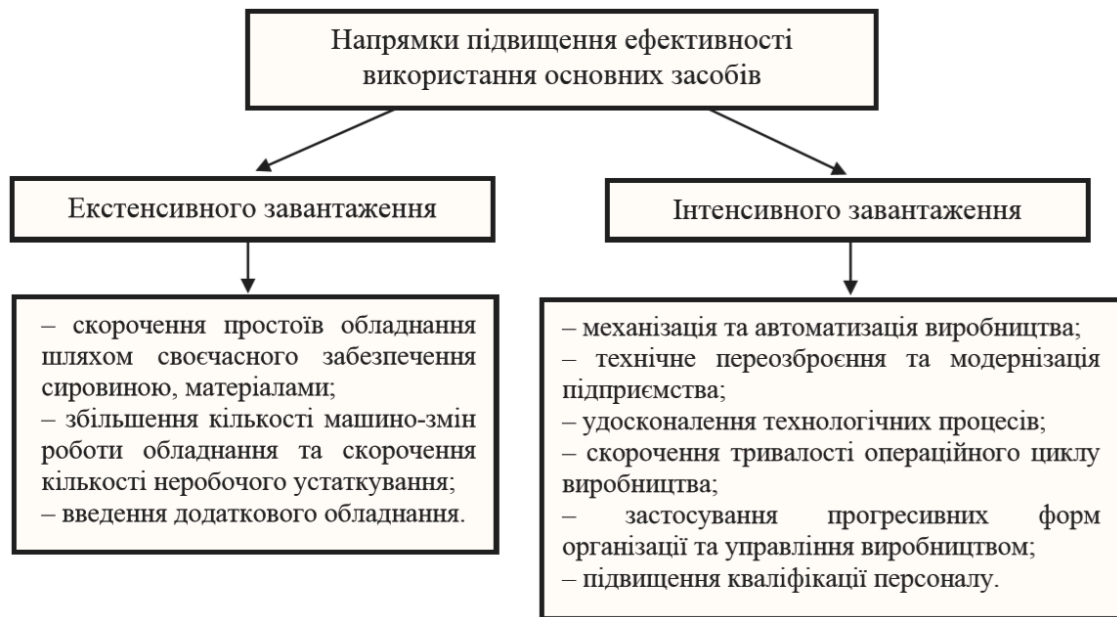


Рис. 3.7. Напрямки підвищення ефективності використання основних засобів

На сьогодні розв'язання проблеми ефективного використання основних засобів є головним завданням для промислових підприємств, рішення якої впливає на їхній фінансовий стан, конкурентоспроможність і забезпечує ефективне функціонування підприємства в майбутньому. Тому вдосконалення теоретико-методичних підходів до проведення комплексного аналізу формування й використання основних засобів на промисловому підприємстві виступає сьогодні важливим питанням у системі управління підприємством у цілому.

Для забезпечення зазначених вище напрямів підвищення ефективності використання основних засобів під час їх експлуатації варто дотримуватись таких заходів: раціонально розміщувати основні засоби і підвищувати тривалість корисного використання роботи обладнання; постійно проводити моніторинг щодо дотримання правил експлуатації та технічного обслуговування обладнання; контролювати добір і підготовку фахових кадрів, які обслуговують та використовують обладнання; знаходити резерви щодо зниження фондомісткості та підвищення продуктивності обладнання; використовувати систему матеріального стимулювання працівників за безаварійну роботу обладнання, подовження ремонтного циклу і періоду експлуатації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамик О. В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів [Текст] / О. В. Адамик // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2016. - С. 29-31.
2. Адамик, О.В. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків// Бізнес Інформ. – 2016. –№10. – С. 348-353
3. Адамик, О.В. Інвентаризація в умовах автоматизованої обробки даних: формування показників та відображення їх в обліку [Текст] / О. В. Адамик // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.5-8.
4. Адамик О.В. Податкове планування: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – 150 с.
5. Агрес О. Г. Взаємозв'язок ефективності використання основних засобів та дохідності підприємств / О. Г. Агрес, Т. В. Глубіцька // Науковий вісник Волинського нац. ун-ту ім. Лесі Українки : економічні науки. – 2010. – № 19. – С. 37–41.
6. Алексеева, Г. И. Бухгалтерский учет: Учебник / С. Р. Богомолец, Г. И. Алексеева, Т. П. Алавердова; Под ред. С. Р. Богомолец. – М.: МФПУ Синергия, 2013. – 720 с.
7. Аналіз господарської діяльності [текст]: навч. Посібник / [за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] К.: Центр уч. літ., 2013. 384 с.
8. Аптекарь С. Оцінка ефективності інвестиційних проектів / С. Аптекарь // Економіка України. – 2007. – №1. – С. 42–49.
9. Бабіч В.В. Прикладний аспект обліку пере-оцінки та зменшення корисності основних засобів /В. В. Бабіч, А.М. Герасимович // Вісник

ЖДТУ. Економічні науки.-2002.-№ 18.-С. 15-23.

10. Бень Т. До визначення економічної ефективності інвестицій / Т. Бень // Економіка України. – 2007. – №4. – С. 12–19.

11. Білоусов А. Про проблеми практичного застосування нового порядку переоцінки основних засобів / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000. - № 9. - С. 21.

12. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: «Ника-Центр», 2007. – 480 с.

13. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко, П.Г. Вашків. – К.: Україна, 2008. – 565 с.

14. Бондар О.В. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку / О.В. Бондар // Бухгалтерський облік та аудит. - 2005.-№ 3.-С. 23-28.

15. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов.– М.: Книжный мир, 2005. – 894 с.

16. Боярко І.М. Інвестиційний аналіз: навч. посібник / І.М. Боярко, Л.Л. Гриценко. К. : Центр уч. літ., 2011. 400 с.

17. Бразілій Н. М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його удосконалення. / Н. М. Бразілій, М. М. Тимошенко / Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. – 2011. – № 24. – С. 104-109.

18. Бурова Т. Експрес – аудит необоротних активів підприємства [Електронний ресурс] / Т. Бурова // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 1. - С. 33-38.

19. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – № 5. – С. 22–36

20. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2(23). – С. 22–36.

21. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студ. вузів спец. «Облік і аудит»// Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: «Рута», 2005. – 512 с.

22. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 224 с.
23. Васильчук, О. И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / О. И. Васильчук, Д. Л. Савенков; Под ред. Л. И. Ерохина. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 496 с.
24. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. / М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій. К.: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
25. Гнатюк А. А. Вплив методів оцінки необоротних матеріальних активів на формування думки аудитора [Електронний ресурс] / А. А. Гнатюк // Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. - 2013. - Т. 21, вип. 7(4). - С. 205-209.
26. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. К.: Екаунтінг, 2011. 384 с.
27. Гончарова В. Г. Особливості аудиту оцінки основних засобів / В. Г. Гончарова, А. Ю. Грінченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2017. - Вип. 23(3). - С. 127-130.
28. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.
29. Горященко Ю.Г. Фінансовий аналіз стану основних засобів та джерела фінансування процесу їх відтворення [Електронний ресурс] / Ю. Г. Горященко // Інноваційна економіка. - 2013. - № 11. - С. 161-167
30. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
31. Денисюк О. М. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів на підприємствах машинобудівної галузі Вінницької області / О. М. Денисюк. // Ефективна економіка. - 2015. - № 9. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2015\\_9\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_9_3)
32. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація / Н. Р. Домбровська // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси.

- 2012. - Вип. 9(1). - С. 340-349

33. Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук, праць. - Вип. 191 : в 4 т. - Т. 3. - Дніпропетровськ, 2004. - 318 с.

34. Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкощі обліку / Н. Єрмакова // Все про бухгалтерський облік. 2014. № 41. С. 41-47.

35. Железняк Д. Оцінка основних засобів за міжнародними стандартами обліку / Д. Железняк. URL: <http://konf.ainsfo.com.ua/osinka-osnovnix-zasobiv-za-mizhnarodni-standartaiiii-obliku>.

36. Завгородний В. П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Завгородний, В. Я. Савченко. – Киев, 1997. – С. 157–248.

37. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

38. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Електронний ресурс] / З.-М.В. Задорожний, С. М.Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – № 3. Режим доступу: <http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>.

39. Зайцева И.В. Балансовая модель анализа и планирования трудового потенциала региона / И.В.Зайцева, Я.В.Ворохобина, М.В.Попова // Фундаментальные исследования. – 2014. – №9-4. – С. 804-808.

40. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

41. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 XIV.

42. Закон України «Про господарські товариства» від 7 липня 2011 р. № 3610-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>.

43. Зубілевич С. Вимоги до аудиту в умовах реформування обліку і звітності в Україні / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 10.

С. 38-42.

44. Ілляшенко Т.О. Знос як джерело оновлення, формування та функціонування основного капіталу та шляхи його покращення / Т.О. Ілляшенко, Т.М. Лівацька // Вісник СумДУ. - 2007. - №1. - С.136-143.

45. Кандиба К. О. Аналіз ефективності використання основних засобів / К. О. Кандиба. – Режим доступу : <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/6377>.

46. Караван Н.А. Ефективність використання технічних ресурсів у промисловості: дис. канд. наук: 08.07.01 / Н. А. Караван. – Харків, 2000. – 186 с.

47. Кафка С. М. Облік руху основних засобів / С. М. Кафка // Причорноморські економічні студії. - 2017. - Вип. 23. - С. 191-200.

48. Кононова І.В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами / І.В. Кононова, А.О. Бакум

49. // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство.- 2016. - Вип. 6(2). - С. 19-23.

50. Костюнік О. В. Економічний зміст та класифікація основних засобів / О. В. Костюнік, А. А. Наконечна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 21(1). - С. 177- 180

51. Крот Ю. М. Особливості аналізу ефективності придбання та використання основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / Ю. М. Крот, А. А. Трубнікова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2012. - Вип. 31(1). - С. 180-184

52. Крупка Я. Д. К 79 Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

53. Куриляк З. О. Якщо активи придбано частинами/ З.О. Куриляк // Головбух. - 2010. - № 35 (706). -С. 20-21.

54. Левіна Ст. Ст., Сметанко А. В. Методичні основи проведення аудиту основних засобів // Молодий вчений. – 2016. – № 12. – С. 1336-1339.

55. Лесняк В. О. Сучасний зміст зносу та амортизації як об'єктів бухгалтерського обліку/ В. О. Лесняк // Збірник наукових праць Донецького державного університету управління. Серія:, Економіка / Донец. держ. ун-т упр. - Донецьк : ДонДУУ. Т. 13, Вип. 216 : Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія і практика : зб. наук. пр. присвяч. пам'яті засн. каф. обліку і аудиту Чумаченка Миколи Григоровича, д-ра екон. наук., проф., акад. НАН України. - Донецьк : ДонДУУ, 2012. - 425 с.

56. Літвінцева Н. С. Морфологічний аналіз дескриптивних визначень поняття «основні засоби» / Н. С. Літвінцева, Р. О. Піскунов // Збірник матеріалів X науково-практичної конференції «Європейська наука XXI століття – 2014». – Варшава, 2014. – Т. 5. – С. 15–17.

57. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс ; пер. И. И. Скворцова-Степанова. – М. : Политиздат, 1974. – Т. 2. – 648 с.

58. Матушкіна М.П. Генезіс категорії “основні засоби” як об'єкта бухгалтерського обліку / М.П.Матушкіна // Молодий вчений, 2014. - №5(08). – С.153-155.

59. Меліхова Т. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / Т. Меліхова, О. Буркова // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 11(4). - С. 257-264.

60. Миль Дж.С. Основы политической экономии / Дж. С. Миль. – М. : Прогресс, 1980. – Т. I. – 305 с.

61. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : пер. з англ. [Електронний ресурс] / [О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик та ін.], 2010. URL: <http://apu.com.ua>.

62. Мішура В. Б. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність основних засобів / В. Б. Мішура, А. Є. Спіцин // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. - 2017. - № 2. - С. 148-154.

63. Моссаковский В. Некоторые вопросы начисления амортизации и



системы налогообложения на предприятиях АПК / В.Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 2. – С. 12–14.

64. Мулик Т.О. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник // Т.О. Мулик, О. А. Материнська, О.Л. Пльонсак; м-во освіти і науки України, ВНАУ. Київ: ЦУЛ, 2017. 288 с.

65. Назарбаева Р. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік / Р. Назарбаева, І. Назарбаева / Центр юридичного та бухгалтерського сервісу «Аверс». Дніпропетровськ: - Вид. Буд. «Баланс-Клуб». - 2011. - 120 с.

66. Назаренко І. Г. З чого починається облік / І.Г. Назаренко // Все про бухгалтерський облік. - 2001.-№ 44.-С. 31-34.

67. Наумчук О.А. Про доцільність обліку необоротних активів, призначених для продажу / О.А. Наумчук // Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія: Економіка. - 2009. -№ 18.-247 с.

68. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Мінфін. від 07.02.2013 № 73. 3. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій», затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

69. Негоденко В. С. Особливості обліку та аудиту відтворення основних засобів [Електронний ресурс] / В. С. Негоденко // Підприємництво та інновації. - 2017. - Вип. 3. - С. 56-64

70. Одношевна О. Концепт управління процесом обліку основних засобів / О. Одношевна // Економіка природокористування і охорони довкілля. - 2017. - 2017. - С. 130-137

71. Озерова О.М. Продаж основних засобів, які амортизовані на 50 відсотків і більше / О.М. Озерова // Бібліотека головбуха. - 2013. - № 3 (149). - 163 с.

72. Орлова В.К., Кафка С.М. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості: навч. посіб. Івано-Франківськ: Нова Зоря, 2013. 783 с.

73. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16).

74. Основні засоби: Консультації. Роз'яснення спеціалістів міністерств та відомств. Нормативна база. Первинна документація / [Авер'янова Є., Абрамцова Т., Діброва Н., Єрохін К., Журавель Н. Д.: Баланс-Клуб, – 2010. 223 с.

75. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність. – Тернопіль : Астон, 2003. – 360 с.

76. Півторак М. В. Класифікація основних засобів: вітчизняний досвід / М. В. Півторак / Агроінком. – 2006. – № 5. – С. 6–11.

77. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

79. Примуш Ю. С. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / Ю. С. Примуш, Є. П. Морозова, О. Ю. Хідько // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 11. - С. 242-245.

80. Рікардо Д. Начала политической экономии и податного обложения / Д. Рікардо. – М. – Л. : Госиздат, 1929. – 428 с.

81. Следь О. М. Удосконалення системи показників оцінки оновлення основних засобів виробництва / О.М.Следь // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С.І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо- поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 14. – № 3. – С. 203-210.

82. Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Сміт ; пер. с англ. Е. М. Майборода ; отв. ред. Л. И. Абалкин. – М. : Наука, 1993. – 570 с.

83. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посібник / Л.Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. — К. : Ліра, 2013. — 616 с.
84. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. К.: Київський національний економічний ун-т, - 2010. - 258 с.
85. Титов В. И. Экономика предприятия : учебник / В. И. Титов. – М. : Эксмо, 2008. – 416 с.
86. Ткаченко А. М. Особливості визначення показників ефективності використання основних засобів підприємства / А. М. Ткаченко, Т. С. Задніпряна // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : зб. наук. пр. : у 2-х т. – Маріуполь : ПДТУ, 2014. – Вип. 1, т. 1. – С. 51–55.
87. Ткаченко Н. М. Бухгалтерский учет на предприятиях Украины с разными формами собственности : учеб.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко. – Киев : «А.С.К.», 1998. – С. 139–204.
88. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД. URL: <http://www.nabu.cora.ua/Analitics/MSFO.pdf>.
89. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті : дис. канд. економ, наук : спец. 08.06.04 / Н. М. Урбан. - 2004. -213 с.
90. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами. – К.: Знання, 2005. – 247 с.
91. Холт Р. Основы финансового менеджмента / Р. Холт; пер. с англ. - М. : Дело, 1993. -458 с.
92. Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С.В. Хома// Бух-галтерський облік і аудит. - 2009. - № 4. - С. 20-24.
93. Цивільний кодекс України від 7 липня 2011 р. № 3610-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

94. Шаповалова Е.Н. Балансовый метод в анализе развития региональной экономики / Е.Н.Шаповалова, А.С.Рябченко // Вісник Одеського Національного Університету імені І.І.Мечникова, 2013. – Т.18, Вип. 2/1. – С.219.

95. Шевчук Л. П. Жиян К. І. Моделювання аудиту основних засобів товариства [Електронний ресурс] / Л. П. Жиян К. І. Шевчук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 394- 403.

96. Шендригоренко М. Т. Облік і аудит вибуття основних засобів: проблемні питання та напрями їх вирішення [Електронний ресурс] / М. Т. Шендригоренко // Торгівля і ринок України. - 2017. - № 2. - С. 97- 102.

97. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А.Д. Шмигель. - К. : Вища школа, 1978.-208 с.

98. Шпак Л. О. Аналіз ефективності використання основних засобів / Л. О. Шпак – [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=71213>.

99. Шубіна С. В. Економічний аналіз: практикум / С. В. Шубіна, Ж. І. Торяник. – К. : Знання, 2008. – 230 с.

100. Шубіна С. В. Комплексний аналіз основних засобів промислового підприємства [Електронний ресурс] / С. В. Шубіна, В. А. Малахов, Н. С. Літвінцева // Вісник Університету банківської справи. - 2017. - № 3. - С. 95–101

101. Якимчук, Т. В. Соціально-економічна ефективність підприємства та її значення у сучасних умовах / Т. В. Якимчук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2 (56). – С. 184-189.

102. Яковишина Н. А. Теоретичні основи обліку основних засобів [Електронний ресурс] / Н. А. Яковишина, К. А. Яковенко // Молодий вчений. - 2018. - № 5(2). - С. 779-782

103. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.