

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Цебринська Г. І.

**АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ
АКТИВАМИ**

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит
бізнесу»
випускова кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студент групи ОЕЕМ-22

Цебринська Г. І. _____

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ ___ ” _____ 2018 р.

Зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. _____

Тернопіль 2018

Цебринська Г. І. Аудиторська перевірка операцій з необоротними активами.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ : ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА.....	6
1.1. Економічна природа та сутність необоротних активів.....	6
1.2. Класифікація і оцінка необоротних активів.....	15
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	26
2.1. Облік руху необоротних активів на підприємстві.....	26
2.2. Амортизація необоротних активів: механізм нарахування та облік.....	46
2.3. Інвентаризація необоротних активів та відображення її результатів в обліку.....	61
2.4. Особливості обліку необоротних активів в умовах комп'ютерної обробки даних.....	69
Висновки до розділу 2.....	77
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВІВ.....	80
3.1. Аудит – форма фінансового контролю.....	80
3.2. Організаційно-методичні аспекти аудиту необоротних активів.....	90
Висновки до розділу 3.....	98
ВИСНОВКИ.....	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	103
ДОДАТКИ.....	115

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управління необоротними активами підприємства залежить від об'єктивності висновків за результатами аудиторської перевірки достовірності інформації за операціями з цими активами, яка показує, у які види майна здійснено інвестиції і наскільки раціонально використовуються об'єкти інвестування та реальності розроблених організаційно-технічних заходів. Від ефективного використання необоротних активів в кінцевому результаті залежать показники прибутку, рентабельності, фондівіддачі та інші якісні показники господарської діяльності підприємства.

Значний внесок в розвиток теорії, організації та методики обліку, аналізу та аудиту необоротних активів зробили такі вчені-економісти: М. А. Барсукова, М. Т. Білуха, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, А. М. Герасимович, В. М. Дибба, А. Г. Загородній, З. В. Задорожний, М. М. Зюкова, В. В. Жук, В. П. Карєв, Г. Г. Кірейцев, А. М. Кузьмінський, Н. М. Малюга, О.Ю. Омельченко, Ю. І. Осадчий, М. В. Півторак, П. Т. Саблук, В. С. Семейон, В. В. Сопко, Л. В. Чижевська, В. Г. Швець та ін.

Незважаючи на цінність одержаних дослідниками результатів, у рамках вирішення питань інформування зацікавлених осіб особливе місце займають такі питання, як економічна сутність необоротних активів, порядок організації обліку необоротних активів й, відповідно, організаційно-методичні особливості аудиту цих активів.

Наявність невирішених питань, дискусійність окремих теоретичних положень, їх практичне значення обумовлюють актуальність обраної теми, визначають цільову спрямованість магістерської роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень щодо категорії «необоротні активи» та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики аудиту необоротних активів підприємства.

Для досягнення вказаної мети в роботі поставлено такі завдання:

- уточнити економічний зміст поняття «необоротні активи» з метою впорядкування відображення даного виду майна в обліковій системі підприємства;
- виявити особливості організації обліку необоротних активів підприємства;
- узагальнити методику обліку необоротних активів підприємства;
- ідентифікувати особливості обліку амортизації та відновлення необоротних активів підприємства;
- дослідити сутність аудиту як форми фінансового контролю;
- ідентифікувати організаційно-методичні особливості здійснення аудиторської перевірки за необоротними активами.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність економічного суб'єкта.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні питання аудиту необоротних активів підприємства.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методологічною основою роботи є компаративний метод, який використовувався для визначення спільних і відмінних ознак системи вітчизняного обліку необоротних активів та обліку цих активів відповідно до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності. Для визначення існуючого стану організації бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами підприємств України та розробки заходів з їх удосконалення застосовано метод спостереження. Абстрактно-логічний і метод причинно-наслідкових зв'язків використовувалися для визначення елементів облікової політики, пов'язаних з операціями з необоротними активами. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння та історичний метод використовувалися для виявлення сутності поняття «активи», «необоротні активи». Системний підхід використано для обґрунтування особливостей методики аудиту необоротних активів.

Теоретико-емпіричною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації та методики економічної експертизи необоротних активів, матеріали науково-практичних конференцій, довідкові та інформаційні видання, законодавчі та нормативні документи, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні нового способу розв'язання проблеми, яка полягає в удосконаленні сучасного стану розвитку теорії, методики і організації аудиту необоротних активів підприємства з метою ефективного використання цих активів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики аудиторської перевірки необоротних активів підприємства.

Чітка організація аудиторської перевірки необоротних активів відповідно до запропонованих рекомендацій сприятиме підвищенню їх ролі в одержанні достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень і попередження ризику в результатах господарської діяльності підприємства та системі оподаткування.

Структура і обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано статтю на тему: «Особливості інвентаризації необоротних активів».

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ : ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА

1.1. Економічна природа та сутність необоротних активів

Для ведення господарської діяльності, виконання завдань і досягнення поставленої мети кожне підприємство повинне мати відповідне майно. Воно складається з різного роду речових і фінансових засобів, кількість і структура яких можуть бути значно диференційовані залежно від характеру ведення діяльності. Майно поділяється на необоротне і оборотне.

Про зарахування окремих складових частин майна до необоротного або оборотного слід вирішувати на основі вивчення таких факторів як вартість, період використання, роль чи функції, які вони виконують у господарській діяльності суб'єкта тощо. Структура і склад майна залежать головним чином від характеру діяльності підприємства, який змінюється під впливом виду господарських завдань, сезонності, організації і технології виробництва, умов постачання і збуту тощо (рис. 1.1).

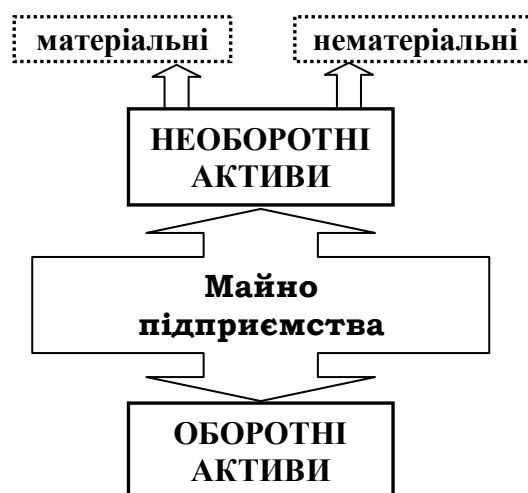


Рис. 1.1. Складові майна суб'єкта господарювання

Для правильного розуміння поняття “необоротні активи” та розкриття їх сутності слід визначити, який зміст вкладається в цей термін в різних науках економічного спрямування. В економічній теорії, фінансах, бухгалтерському обліку по різному розглядають їх, по різному трактують поняття, навіть зустрічаємо різну назву терміну, який є об’єднуючим для засобів довгострокового користування.

В своїх наукових працях з питань фінансового менеджменту І.О. Бланк [6, с. 79] під активами підприємства розуміє контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв’язаний з факторами часу, ризику і ліквідності.

Зарубіжний вчений-бухгалтер Дж. Пратт зазначає, що “поділ активів на основні і оборотні прийшов у практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу в кінці ХІХ або на початку ХХ століття” [101, с. 274].

Те, що в економіці та юриспруденції називають капіталом, в бухгалтерському обліку називають активами. Тому однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом Карлом Марксом на оборотний і основний.

Отже, необоротні активи, тобто основний капітал, є складовою активу (майна) підприємства. В іноземній економічній та обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначають різними термінами, що впливає з особливостей перекладу з різних мов світу. Наприклад, англійською мовою необоротні активи можуть називатися non-current assets (необоротні активи), fixed assets (фіксовані активи), long-term assets (довгострокові активи) тощо.

Проведено аналіз визначення терміну у довідниковій літературі у додатку А. При цьому виявлено проблему схожості термінів, тому досліджуємо визначення не тільки необоротних активів, а й основного капіталу, основних засобів, основних фондів, довгострокових активів тощо.

Поняття необоротних активів є неоднозначним. Зокрема в іноземній літературі часто не існує об'єднуючого терміну, а відображаються окремі складові довгострокових засобів – основні засоби, нематеріальні активи тощо. У радянський період розвитку економіки нематеріальні активи як такі не існували, тому необоротні активи носили назву основних засобів чи основних фондів, особливістю яких була матеріально-речова форма. Велика кількість авторів називають необоротні активи основним капіталом, який включає матеріальні цінності, фінансові вкладення та нематеріальні активи.

Розглянувши визначення необоротних активів, основного капіталу, довгострокових активів, можемо виділити декілька основних характеристик терміну, а саме майнові цінності, довгострокове використання, амортизація, призначені не для перепродажу, беруть участь у виробництві, корисний ефект від використання тощо.

При визначенні змісту поняття необоротних активів російськомовні дослідники піднімають проблему неправильної назви терміну, оскільки в російській мові вживається “внеоборотные активы”, тобто позаоборотні, ті які не беруть участі в господарському обороті. Ще Я.В. Соколов зазначав, що поділ активів на оборотні та необоротні є досить умовним, “з часів Л. фон Мізеса стало зрозуміло, що всі засоби, вкладені в господарство знаходяться в обороті, і вся різниця лише в часі обороту” [79, с. 491]. Саме тому В.Є. Ванкевич [13], Л.Л. Горецька [17], Л.Г. Ловінська [42], М.В. Півторак [62] пропонували перейменувати термін на “довгострокові активи” або “основні активи”.

Проблемними питаннями необоротних активів займалися і займаються багато вітчизняних дослідників: О.П. Гаценко, Л.Л. Горецька, Н.М. Урбан та інші, які обліку, аналізу і контролю цього виду активів присвячують свої наукові дослідження. Однак, незважаючи на теми досліджень пов'язаних з необоротними активами, вони не розглядали узагальнююче поняття “необоротні активи”, їхні праці спрямовані на окремі складові необоротних активів, такі як основні засоби чи нематеріальні активи або взагалі “активи”.

Що стосується іноземних (російських і білоруських) досліджень, то в них вивчається проблема трактування і класифікації необоротних активів. Такі науковці, як М.О. Барсукова [4], В.Є. Ванкевич [13], Н.М. Поташкова [67] робили спроби вдосконалити визначення засобів довгострокового користування (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Авторські визначення терміну “необоротні активи” [4, с. 17; 13, с. 5; 67, с. 8]

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>Барсукова М.О.</i>	Необоротні активи – це майнові цінності, які придбаються для тривалого користування у виробничій діяльності організації, які характеризуються продуктивністю, здатністю приносити дохід і можливістю контролю
<i>Ванкевич В.Є.</i>	Необоротні активи – це довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь в процесі виробництва продукції, робіт і послуг більше одного року і кругообігу засобів організації, забезпечує приплив грошових засобів
<i>Поташкова Н.М.</i>	Необоротні активи – активи, які виникають в результаті минулих подій, контролюються організацією, приносять організації економічну вигоду, мають надійну оцінку, і тривалий строк корисного використання яких визначається їх вкладом в дохід організації

Кожен з авторів виділяє свої характерні риси. Всі з них обов’язковим вважають для необоротних активів економічну вигоду (дохід, приплив грошових коштів) від їх використання, а також тривалий строк корисного використання.

Автори Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуелл виділяють 3 риси необоротних активів і дають таке визначення: необоротні активи – це засоби, які:

- 1) мають термін корисного використання більше одного року;
- 2) використовуються в діяльності підприємства;

3) не підлягають перепродажу покупцям [77, с. 16].

У зарубіжній обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначається різними термінами. Наприклад, у Швейцарії необоротні активи в балансі відображаються в розділі “Основні засоби”, в Росії та Білорусі носять назву позаоборотних активів, в Німеччині фінансова звітність розкриває об’єкти засобів довгострокового використання в розрізі статей “Основний капітал” і “Фінансові активи”, в Естонії – основне майно, в Єгипті – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний (природні багатства) капітал, в Азербайджані, Ізраїлі, Молдові, Болгарії, Чехії – це довгострокові активи, як і в країнах англо-американської системи обліку (США, Великобританія, Австралія), в Угорщині – вкладені засоби.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) довгострокові або необоротні активи, – це активи, від яких очікується економічна вигода на протязі декількох років. До них відносяться довгострокові інвестиції, основні засоби, нематеріальні активи.

Слід виокремити такі характеристики необоротних активів (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Характеристики необоротних активів [1; 10; 13]

На підставі досліджень поняття необоротних активів можна зробити висновок, що ця категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, однак не можна говорити про однозначність і простоту цього поняття. При виборі назви терміну погоджуємося з такими авторами як, В.Є. Ванкевич [13] та Л.Г. Ловінською [42], які пропонують змінити необоротні активи на довгострокові активи (засоби). Нами було виділено декілька характерних рис досліджуваного поняття. Виходячи з цього та з визначення активів, яке нами було запропоновано вище, пропонуємо необоротні матеріальні активи, основну складову необоротних активів, трактувати таким чином: необоротні матеріальні активи (засоби) – це сукупність матеріальних ресурсів, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого періоду (більше одного року чи операційного циклу).

Необоротне майно характеризується тривалим періодом використання, тобто періодом, який довший ніж 1 рік. Воно є необхідним в кожному процесі виробництва.

Різниця між основними і оборотними активами – питання міри – часто спірна і важко вловима. Якщо за основу брати наміри керівників, актив, то придбаний для виробничих цілей, але виставлений потім на продаж, буде як основним, так і оборотним. Аналогічно, товари, куплені для перепродажу, але залишені для іншого використання, наприклад, спекулятивного, з метою отримання прибутку від росту цін, будуть як основними, так і оборотними [77, с. 274].

Щодо складу необоротних матеріальних активів, то слід відмітити, що важливим їх елементом є основні засоби (інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання та ін.), які за даними Держкомстату становлять більшу частину майна країни взагалі та підприємств зокрема. Однак, окрім основних засобів, до необоротних матеріальних активів

відносяться також бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи та ін.

Основна увага у даному дослідженні була приділена основним засобам, оскільки інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції та довгострокові біологічні активи на досліджуваному нами підприємстві відсутні.

За останні декілька років основні засоби, їх теоретичні та практичні аспекти досліджувалися у розрізі проблемних питань, зокрема амортизації, оцінки та відновлення стану основних засобів, робилися спроби удосконалення методики на основі зближення її з міжнародною практикою.

Основні засоби використовуються у діяльності практично всіх підприємств і є особливою частиною майна підприємства, яка використовується у якості засобів праці при виробництві продукції (робіт, послуг), або для управлінських потреб підприємства протягом тривалого часу.

Трактування основних засобів є неоднозначним. Ця пояснюється тим, що досі в економічній літературі існує поняття основних фондів. В обліковій літературі використовують поняття основних засобів, в інших економічних дисциплінах – основні фонди. У зв'язку з цим часто виникають непорозуміння (додаток Б).

Багато дискусій виникає щодо відмінності понять “основні фонди” та “основні засоби”. Науковці-економісти досі використовують поняття “основні фонди” для позначення матеріального майна підприємства, свідченням чого є навчальна література з фінансів, економіки підприємства тощо. Однак на думку М.І. Бондаря [9, с. 6], якісна відмінність цих категорій полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому виразі кошти, затрачені на засоби праці.

Основні фонди – це ужиток радянської доби, саме цим терміном при командно-адміністративній системі визначали засоби праці, які

використовувалися для виробництва і реалізації суспільного продукту, для задоволення культурних і побутових потреб працівників [41, с. 16]. З переходом України до використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку термін “основні фонди” став недоречним, оскільки за міжнародної практикою фонди – це пасиви підприємства, джерела утворення активів, а не активи. Тобто термін “основні фонди”, що вживається у вітчизняній практиці, є незрозумілим для потенційного інвестора, що спричиняє прийняття рішень на основі недостовірної інформації. Тому для вирішення цього питання слід застосовувати термін “основні засоби”, затвердити його трактування у нормативних документах як у сфері бухгалтерського обліку, так і сфері оподаткування.

Поташкова Н. Н. [67, с. 10] у своїх дослідженнях різко критикує діюче в Росії визначення основних засобів, у авторському визначенні не передбачає отримання майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та термін використання встановлює не в роках, а в операційних циклах. У свою чергу О.Ю. Омельченко [53] уточнює визначення фразою придатні до використання, відокремлюючи цим основні засоби від капітальних інвестицій.

Карєв В.П. [39] у своїх дослідженнях доводить, що необхідно замінити термін основні засоби на основні засоби праці. З цим твердженням не можемо погодитися, оскільки засобами праці є матеріально-речові цінності, які беруть участь у виробництві, тобто виробничі засоби, основні засоби підприємства включають і невиробничі засоби.

Відповідно до П(С)БО 7 [64], основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або для 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). Дослідивши законодавче регулювання бухгалтерського обліку основних засобів в Україні та у МСФЗ

можемо виокремити наступні критерії (умови) визнання засобу праці необоротним матеріальним активом (рис. 1.3).

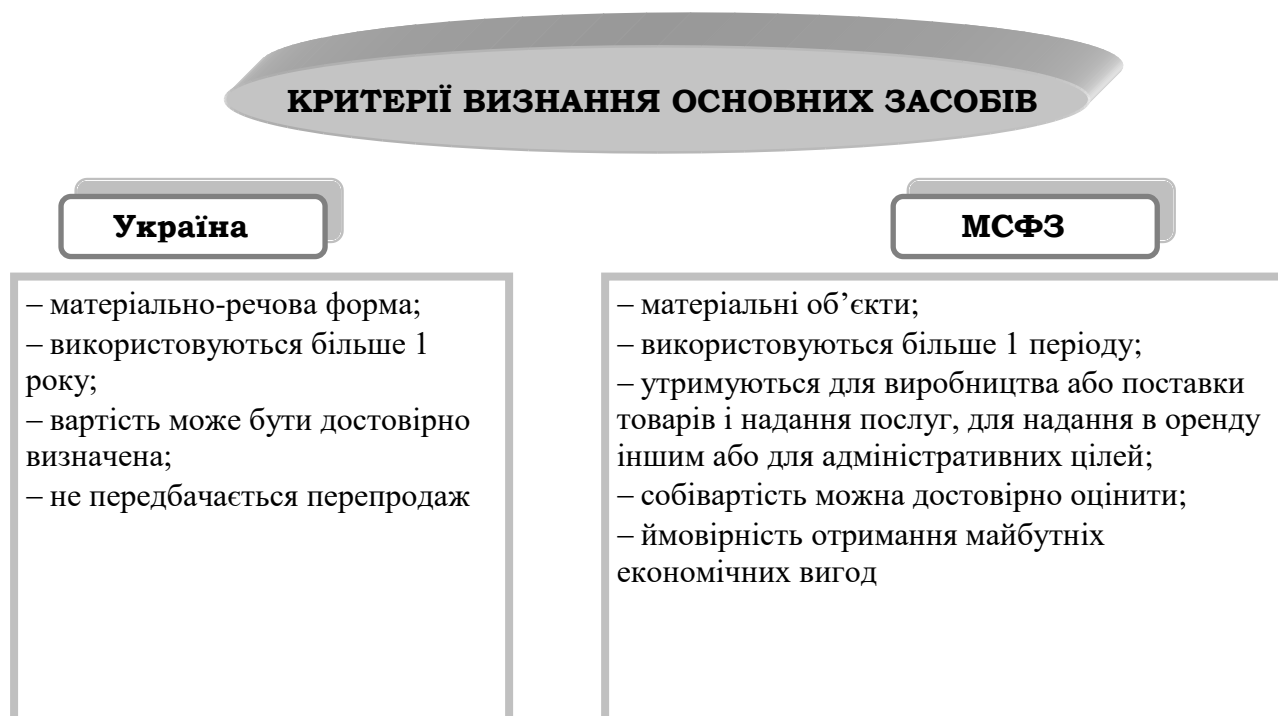


Рис. 1.3. Основні критерії визнання основних засобів [45; 64]

Відмінність критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ полягає в тому, що у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об’єкту основних засобів, це пояснюється тим, що бухгалтери, які ведуть облік відповідно до МСФЗ не ведуть окремо обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. В Україні в бухгалтерському обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів, тому до їх складу можемо відносити будь-який об’єкт, який відповідає критеріям визначеним вище. Однак, слід пам’ятати про вітчизняне податкове законодавство, яке встановлює певні обмеження при віднесенні активу до основних фондів, а саме вартісна межа визначена на рівні 6000 грн [63].

В радянському союзі аналогічно була чітко визначена гранична вартість основного засобу – 50 руб. за одиницю [41, с. 16]. Основні фонди обслуговують виробництво протягом тривалого часу, зберігаючи свою натуральну форму у виробничому процесі і переносячи свою вартість на виготовлюваний продукт

частинами у міру його виготовлення [41, с. 5-6]. Основні фонди (основні засоби) є засобами праці, які використовуються для виробництва і реалізації суспільного продукту, для задоволення культурних і побутових потреб працівників [35, с. 280].

Отже, з часів СРСР розуміння поняття основних засобів особливо не змінилося. Умови визнання залишаються тими самими, єдина зміна, яка відбувається, це визначення вартісної межі, зумовлена ринковими процесами, ціновою політикою, темпами інфляції тощо.

Таким чином, вважаємо, що визначення основних засобів, затверджене діючим законодавством в достатній мірі відображає сутність даного поняття, оскільки розкриває найважливіші критерії визнання активів основними засобами.

1.2.Класифікація і оцінка необоротних активів

Класифікація – система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями. Класифікація відіграє особливу роль в обліковому процесі суб'єктів господарювання. Залежно від того, до оборотних чи необоротних активів віднесемо конкретний об'єкт обліку, визначається його вартість, нараховується знос. Для класифікації необоротних активів необхідно визначити ознаки, за якими групуватимуться засоби.

Більшість авторів, особливо бухгалтерів, класифікують необоротні активи за однією ознакою – за матеріальністю і виділяють тільки ті складові, які відображаються у балансах суб'єктів господарювання. Найширшу класифікацію необоротних активів наводить І.О. Бланк [6, с. 230] у підручнику з фінансового менеджменту. Він виділяє декілька класифікаційних ознак з позицій фінансового менеджменту для цілей управління цим видом активів: за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи; за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності:

необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції, необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю; за характером володіння: власні і орендовані необоротні активи; за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи; за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються.

Ванкевич В.Є. [13] у своєму дослідженні пропонує ще одну класифікаційну ознаку, а саме за критерієм участі необоротних матеріальних активів у створенні економічної вигоди, відповідно до якої виділяє довгострокові матеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної і житлової сфери). В цьому поділі нами помічено неточність, оскільки друга група необоротних активів також повинна мати назву довгострокових матеріальних і активів некомерційної діяльності.

Це групування за своїм змістом однозначне з класами виробничих і невиробничих необоротних матеріальних активів.

Досліджуючи проблемні питання амортизаційної політики, Я.В. Ошмарін [58] пропонує у фінансовій звітності розкривати інформацію про необоротні матеріальні активи у розрізах майна, що амортизується, і майна, що не амортизується.

Білоруський автор І. А. Бова [7, с. 6], крім основних засобів, у складі необоротних матеріальних активів виокремлює матеріальні цінності, які призначені для надання у тимчасове користування (володіння) іншим організаціям.

Узагальнюючи розглянуті класифікаційні ознаки, наводимо класифікацію необоротних (довгострокових) активів (рис. 1.4).

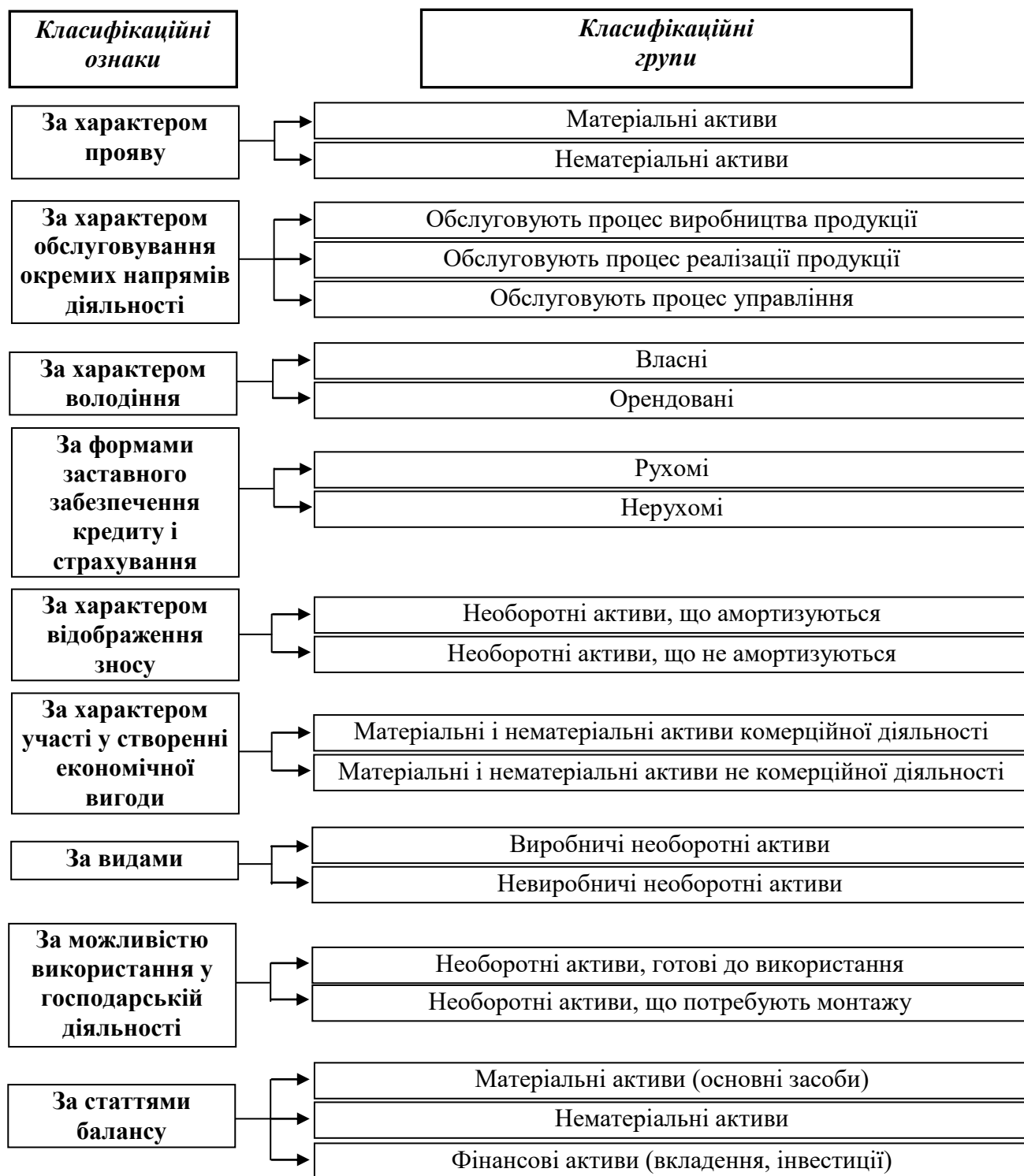


Рис. 1.4. Класифікація необоротних активів [1, с. 15; 4, с. 13; 21, с. 56; 35]

Наведена на рис. 1.4 класифікація є узагальненою, в неї внесено певні уточнення. Зокрема, ознаку “за основними функціональними видами” пропонуємо перейменувати у “за характером прояву” та класифікувати необоротні активи (довгострокові засоби) на матеріальні та нематеріальні

активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділяємо окремо групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи. Однак такий поділ є не зовсім коректним, оскільки фінансові активи можуть бути матеріальними і нематеріальними. Тому саме на цьому етапі доречним є дослідження балансових звітів інших країн світу з метою визначення найоптимальнішого складу довгострокових активів.

У законодавстві з бухгалтерського обліку більшості країн світу поділяють такі активи за основними функціональними видами або за статтями балансу. На рис. 1.5. нами розглянуто статті балансу деяких країн світу для необоротних активів.

У більшості випадків, статті балансів різних країн світу не дуже відрізняються. Обов'язково серед необоротних активів виділяють нематеріальні активи, матеріальні активи (основні засоби) та фінансові активи. Крім того, можуть бути і статті інших необоротних активів та біологічних активів, що деталізує склад довгострокових засобів.

Отже, дослідивши класифікацію і склад необоротних матеріальних активів, можемо визначити деякі проблемні моменти. Класифікація здійснюється для розподілу досліджуваного об'єкту на групи за певними ознаками. У нашому випадку дослідники пропонують різні класифікаційні ознаки необоротних активів, однак в бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація за функціональними видами. Саме цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Важливим є поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.

<i>Молдова</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Довгострокові матеріальні активи • Довгострокові фінансові активи • Інші довгострокові активи
<i>Польща</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Матеріальні необоротні активи • Довгострокова дебіторська заборгованість • Довгострокові інвестиції • Довгострокові міжперіодні розрахунки
<i>Словаччина</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Довгострокові нематеріальні активи • Довгострокові матеріальні активи • Довгострокові фінансові інвестиції
<i>Білорусь</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Основні засоби • Нематеріальні активи • Доходні вкладення в матеріальні цінності • Вкладення в необоротні активи • Інші необоротні активи
<i>Болгарія</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Довгострокові матеріальні активи • Довгострокові нематеріальні активи • Довгострокові фінансові активи • Відстрочені податки • Торгова репутація • Витрати майбутніх періодів
<i>Україна</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Основні засоби • Довгострокові біологічні активи • Довгострокові фінансові інвестиції • Довгострокова дебіторська заборгованість
<i>Угорщина</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні засоби • Матеріальні засоби • Вкладені фінансові засоби
<i>Литва</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Матеріальні активи • Фінансові активи
<i>Чехія</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Необоротні нематеріальні активи • Необоротні матеріальні активи • Довгострокові фінансові активи
<i>Росія</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Основні засоби • Незавершене будівництво • Доходні вкладення в матеріальні цінності • Довгострокові фінансові вкладення • Відкладені податкові активи • Інші необоротні активи
<i>Азербайджан</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Земля, споруди і обладнання • Інвестиції в нерухомість • Біологічні активи • Природні ресурси • Інвестиції, які обліковуються за методом пайової участі • Відкладені податкові активи • Довгострокова дебіторська заборгованість • Інші довгострокові фінансові активи • Інші довгострокові активи
<i>Латвія</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні вкладення • Основні засоби • Засоби вкладення • Біологічні активи • Довгострокові фінансові вкладення
<i>Португалія</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи (включаючи витрати на підготовку виробництва) • Матеріальні активи • Постійні інвестиції • Основний капітал в процесі будівництва
<i>Португалія</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Затрати на створення • Нематеріальні активи • Матеріальні активи • Інвестиції в основний капітал

Рис. 1.5. Склад необоротних активів підприємств різних країн світу [51]

Існують різні класифікаційні ознаки основних засобів, за якими проводиться групування даних активів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація основних засобів [13; 21; 51; 57]

Ознака	Групи основних засобів
За характером участі в процесі виробництва	- виробничі; - невиробничі
За приналежністю	- власні; - орендовані
За використанням	- діючі (перебувають в експлуатації, в оренді); - недіючі (у ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, в запасі)
За амортизацією	- ті, що амортизуються; - ті, що не амортизуються
За питомою вагою у структурі основних засобів	- суттєві; - несуттєві
За станом зношуваності	- нові; - придатні; - такі, що підлягають заміні
За джерелом придбання:	- отримані за рахунок внеску до статутного капіталу; - отримані за грошові кошти; - отримані безоплатно; - виготовлені: самостійно, підрядною організацією; - отримані в обмін: на подібний акт, на неподібний актив

Класифікація основних засобів (фондів) – групування основних засобів за певними ознаками, яка використовується в плануванні, обліку та звітності. В народному господарстві СРСР застосовувалася типова класифікація основних засобів, затверджена ЦСУ СРСР. Цим самим забезпечувалося отримання необхідних показників про основні засоби в масштабі всього народного господарства. В залежності від функціонального призначення основні засоби діляться на виробничі і невиробничі. До перших відносяться такі, які безпосередньо або опосередковано беруть участь в процесі виробництва, до інших відносять будівлі, споруди, обладнання, машини та інші предмети житлово-комунального і культурно-побутового призначення. Основні засоби

групуються за галузями економіки: промисловості, будівництва, сільського господарства, транспорту, зв'язку тощо. В промислових підприємствах вони поділяються на промислово-виробничі і непромислові. За призначенням і речово-натуральними ознаками основні засоби групуються за наступними видами: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, інструмент, виробничий і господарський інвентар, транспортні засоби, продуктивна і робоча худоба, багаторічні насадження, меліорація землі і водоймищ (без спорудження). За приналежністю діляться на власні й орендовані.

В бухгалтерському обліку більшості країн світу основні засоби поділяють відповідно до їх призначення, чим і зумовлене відображення в балансах підприємств активів у розрізі певних груп. У зв'язку з цим урядами країн світу розробляються типові класифікації основних засобів. Ще за радянських часів згідно “Типової класифікації основних фондів (основних засобів) народного господарства СРСР”, затвердженої ЦСУ 30 квітня 1970 року, основні засоби поділяли на однорідні за своїм призначенням групи: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, інші основні засоби.

Віднесення основних засобів до певної групи відбувається на основі первинної облікової документації (технічних паспортів, інструкцій по експлуатації тощо) і відіграє важливе значення для їх обліку, тому що від нього залежить правильне формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення податкової бази для розрахунку податку на прибуток, а значить, і можливі фінансові санкції, які можуть бути застосовані до підприємств у випадку помилки.

Порівняємо групи основних засобів в Україні та за міжнародними стандартами (табл. 1.3).

Групи основних засобів в Україні та за МСФЗ [48; 64]

П(С)БО 7	МСБО 16
1. Земельні ділянки 2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом 3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої 4. Машини та обладнання 5. Транспортні засоби 6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі) 7. Тварини 8. Багаторічні насадження 9. Інші основні засоби	1. Земля 2. Будівлі і споруди 3. Машини і обладнання 4. Кораблі 5. Літаки 6. Автомобілі 7. Меблі і приладдя 8. Офісне обладнання

Таким чином, МСБО 16 “Основні засоби” більш лояльно підходить до класифікації основних засобів, ніж вітчизняне законодавство, і не зобов’язує суворо притримуватися наведеної класифікації. Підприємство може використовувати і самостійно розроблену класифікацію основних засобів. Відповідно до цього стандарту, клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб’єкта господарювання. Поділ основних засобів на класи необхідний для здійснення переоцінки, оскільки об’єкти, які входять до одного класу, переоцінюються одночасно для запобігання вибіркової переоцінці активів і включенню у фінансові звіти сум, в яких змішані витрати та вартості на різні дати.

У зв’язку з прийняттям національних стандартів обліку перелік видів оцінок, що застосовуються у процесі відображення його об’єктів за відповідними статтями балансу, значно розширився, хоча, всі вони об’єднані єдиним критерієм – забезпечення достовірності фінансової звітності.

Для визнання балансової вартості активів використовують такі види оцінки:

1) первісна вартість – вартість, яка склалась історично або собівартість за фактичними витратами на їх придбання;

2) відновлювальна вартість – первісна вартість, що змінена після переоцінки;

3) балансова вартість – вартість, за якою необоротні активи включають до балансу після вирахування зносу об'єкта;

4) справедлива вартість – вартість, за якою необоротні активи можуть бути продані внаслідок операції між добре поінформованими, незалежними сторонами, що бажають здійснити цю операцію; визначають із врахуванням первісної вартості активів і морального зносу.

Одним з основних завдань облікового процесу придбання необоротних активів є формування достовірної первісної вартості, що є основою їх балансової вартості. Це зумовлює потребу визначити сукупний обсяг основних та додаткових елементів витрат, визнаних підприємством під час придбання (створення) об'єкта оцінки, отримання права на володіння ним, доведенням до придатного стану, що зумовить формування для підприємства економічної вигоди протягом запланованого терміну його використання.

Дуже важливо при цьому забезпечити ринкову вартість придбаного активу, на що значною мірою впливає джерело надходження, яке зумовлює відповідні об'єкти обліку (додаток В). Найбільшим недоліком процесу оцінки придбання основних засобів підприємства є викривлення їх первісної вартості внаслідок віднесення вартості інформаційних і консультаційних послуг, пов'язаних із придбанням необоротних активів. Незалежно від способу придбання, у підприємства виникає потреба перереєстрації прав власності, що, крім реєстраційних витрат, зумовлює формування обов'язкових платежів, які не відшкодовуються підприємству при розмитненні, а також витрат, пов'язаних із встановленням, монтажем та налагодженням об'єктів оцінки. Відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” п.4, об'єктом основних засобів є “закінчений пристрій ... призначений для виконання певних самостійних функцій”, а відповідно до п.6 - ці об'єкти належать до складу активів на тій підставі “що підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду від його використання” [64].

Згідно з п. 10 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Складові первісної вартості залежать від каналів надходження об'єктів нематеріальних активів, а саме: придбання; отримання нематеріальних активів за рахунок внеску до статутного капіталу; обміну на подібний (неподібний) актив; виготовлення тощо.

Відповідно до п. 10 і 11 П(С)БО 8 нематеріальні активи зараховують на баланс за первісною вартістю, яка складається з: вартості придбання; суми митних зборів; суми податків, що не підлягають відшкодуванню та інших витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням і доведенням до стану, в якому вони придатні до використання за призначенням. При цьому зарахування на баланс відбувається лише тоді, коли вартість нематеріальних активів може бути достовірно визначена і підприємством очікується отримання економічної вигоди у зв'язку з використанням їх [65].

П(С)БО 8 передбачає збільшення первісної вартості нематеріальних активів на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей, та терміну використання.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад аналізу і контролю необоротних активів підприємства дало можливість сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. На підставі проведеного аналізу існуючих підходів до визначення необоротних активів нами запропоновано трактувати необоротні матеріальні активи як сукупність матеріальних ресурсів, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого періоду (більше одного року чи операційного циклу).

2. Аналіз діючих нормативних актів України, що регулюють питання обліку необоротних матеріальних активів, та положень Міжнародних

стандартів фінансової звітності дозволив виокремити відмінності критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ (у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об'єкту основних засобів, а в Україні в бухгалтерському обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів та ін.).

3. Дослідивши класифікацію і склад необоротних активів, пропонуємо ознаку “за основними функціональними видами” перейменувати у “за характером прояву” та класифікувати необоротні активи (довгострокові засоби) на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділяємо окремо групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи.

4. Дослідження балансових звітів інших країн світу виявило, що найпоширенішою класифікацією необоротних активів є класифікація за функціональними видами, оскільки цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Також нами запропоновано здійснювати поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.

5. Дослідження свідчать, що оцінка активів є складним питанням у вітчизняних умовах. Це зумовлюється специфікою даної облікової категорії, відсутністю вироблених вітчизняних стандартів оцінки, недостатньо сформованим активним ринком, наслідком чого є обмеженість інформації для проведення адекватної оцінки. У роботі підкреслено, що у зв'язку з відсутністю обґрунтованого механізму оцінки активів виникає недостовірне їх відображення за статтями фінансової звітності. Тому вибір і обґрунтування формування методичних аспектів оцінки в обліку є важливими питаннями.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Облік руху необоротних активів на підприємств

Основні засоби займають значну частку у валюті балансу підприємства і є невід’ємною умовою їх функціонування. Жодне підприємство не може обійтися без відповідного обсягу основних засобів. Вони використовуються на промислових підприємствах (будинки, споруди, цехи, виробниче обладнання тощо), на торгових підприємствах (торговельні зали, офісна та торговельна техніка), на підприємствах сфери послуг та ін.

В бухгалтерському обліку повинні відображатися всі види господарських операцій, пов’язані з рухом і станом основних засобів (рис. 2.1).

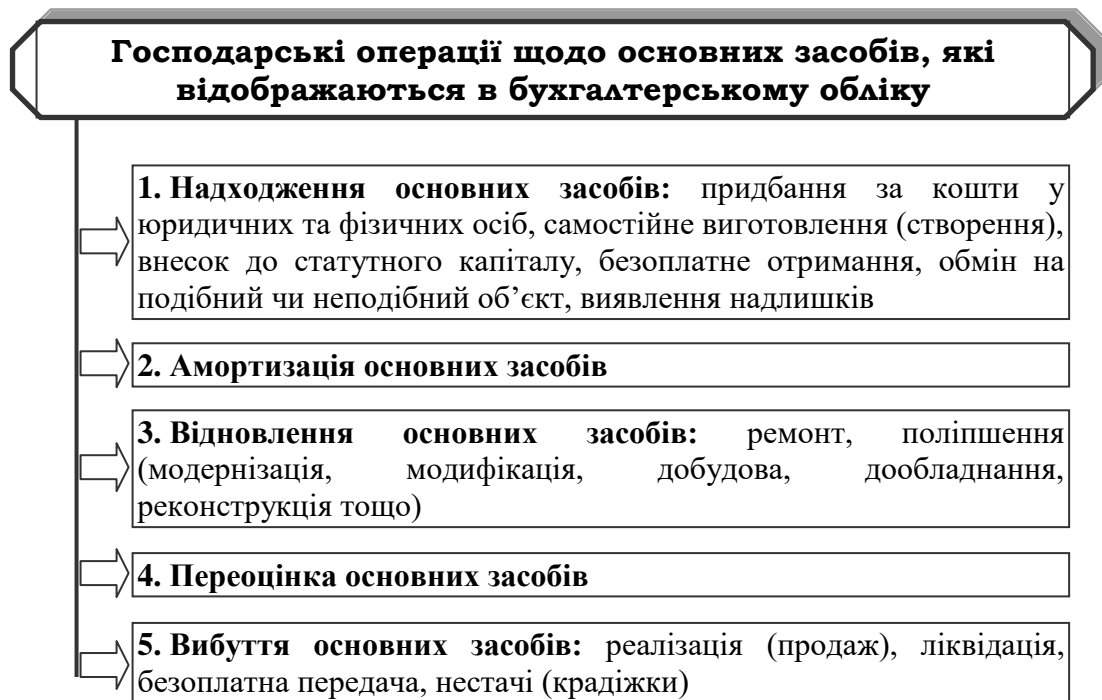


Рис. 2.1. Господарські операції з основними засобами

Надходження основних засобів

Процес поповнення підприємством своїх основних засобів з метою збільшення виробничих потужностей, заміни зношених об'єктів новими називається надходженням об'єктів основних засобів. Порядок відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів залежить від того, яким чином вони були придбані.

Відповідно до шляхів надходження основних засобів в бухгалтерському обліку на рахунках їх вартість відображається по-різному (табл. 2.1, 2.2, 2.3, 2.4).

Таблиця 2.1

Бухгалтерське відображення придбання об'єкта основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 15 Кт 63	Відображено вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за договором постачання	
Дт 64 Кт 63	Відображено суму ПДВ	
Дт 63 Кт 30, 31	Оплачено вартість необоротних активів постачальникам	
Дт 15 Кт 685	Відображено суму консультаційних, посередницьких, транспортних послуг та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено суму страхових платежів та відсотків за позики, сплачених до моменту введення об'єкту в експлуатацію
Дт 10, 11 Кт 15	Зараховано об'єкт до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	

Таблиця 2.2

Бухгалтерське відображення створення об'єкта

основних засобів власними силами

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 15 Кт 20	Відображено вартість витрачених матеріалів	
Дт 15 Кт 66, 65	Нараховано заробітну плату робітникам, які зайняті будівельними роботами та проведено відрахування на соціальні заходи	
Дт 15 Кт 63	Відображено вартість монтажних і проектно-будівельних робіт	
Дт 641 Кт 63	Відображено податковий кредит з ПДВ	
Дт 15 Кт 68	Відображено вартість державної реєстрації	Відображено суму відсотків на користування позикою, які сплачуються до моменту введення об'єкту в експлуатацію
Дт 15 Кт 65	Відображено капітальні вкладення на вартість страхування	Інші витрати, пов'язані зі створенням об'єкту
Дт 10 Кт 15	Відображено введення в експлуатацію об'єкта основного засобу	

Таблиця 2.3

Облікове відображення внесення до статутного капіталу
об'єкта основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 10, 11 Кт 46	Одержано об'єкт основного засобів та інших необоротних матеріальних активів як внесок до статутного капіталу (якщо об'єкт не потребує монтажу)	Відображено ПДВ на отримані активи

Таблиця 2.4

Облікове відображення безоплатно отриманих основних засобів в Україні

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 15 Кт 424	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів у складі надзвичайних витрат Сплачено ПДВ
Дт 10, 11 Кт 15	Зараховано до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
Дт 424 Кт 745	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	Відображено дохід у складі відстрочених доходів

Вибуття основних засобів

Рух основних засобів підприємства відображається в бухгалтерському обліку. Об'єкти основних засобів, які вибувають або постійно не використовуються для виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг або для управлінських потреб підприємств, підлягають списанню. Вибуття об'єкту основних засобів має місце у випадках продажу, безоплатної передачі, списання через моральний і фізичний знос, ліквідації в результаті аварії, стихійних лих та інших надзвичайних ситуацій, передачі у вигляді вкладу в статутний капітал інших підприємств (рис. 2.2).

Матеріальні об'єкти мають властивість із часом втрачати свої первісні якості, руйнуватися або ламатися. Якщо йдеться про основні засоби, виникає ряд додаткових запитань, адже порядок обліку та оподаткування необоротних активів істотно відрізняється від обліку оборотних активів.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття основних засобів регулюється П(С)БО 7 “Основні засоби” [64], П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [66] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [43].



Рис. 2.2. Можливі шляхи вибуття основних засобів

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 п. 40 [43] об'єкт основних засобів не визнається активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання.

Якщо вибуття основних засобів відбувається внаслідок продажу, слід враховувати вимоги П(С)БО 27, яке встановлює обов'язковість переведення їх зі складу необоротних активів до складу оборотних активів (товару), якщо виконуються такі умови (рис. 2.3) [66].

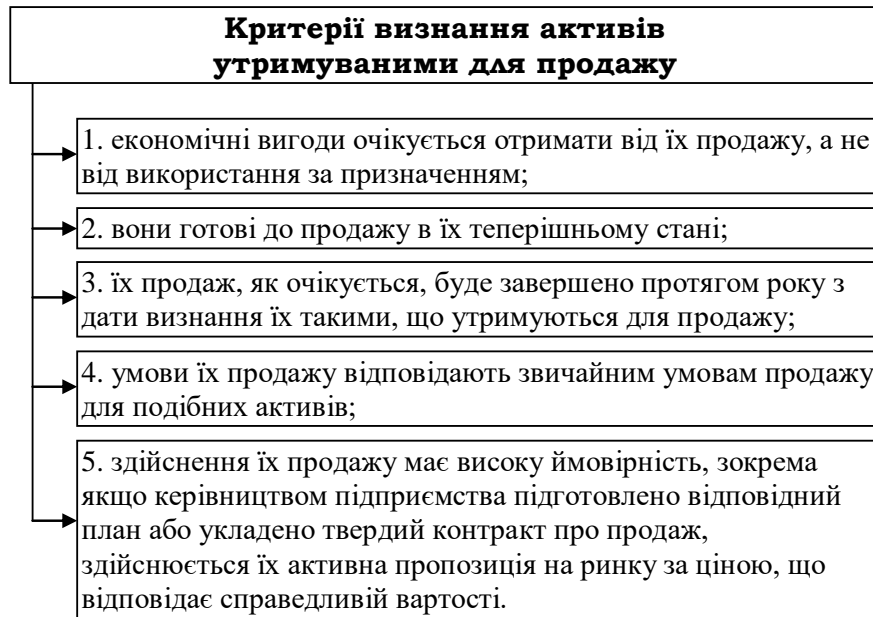


Рис. 2.3. Критерії визнання активів утримуваними для продажу

У цьому випадку на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняють усі 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, 11, 15. Сума зносу переведеного об'єкта основних засобів списується за дебетом субрахунку 13 у кореспонденції з кредитом рахунків 10, 11. При цьому при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, сума перевищення всіх дооцінок цього об'єкта за час до його вибуття над сумою уцінок за цей період відображається за дебетом субрахунку 411 “Дооцінка (уцінка) основних засобів” і кредитом субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”.

Амортизація на необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, не нараховуються. Такі активи відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

Визначення чистої вартості реалізації наведено в п. 4 П(С)БО 9, в якому зазначено, що це – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. При цьому до витрат на реалізацію належать витрати, які

можна прямо пов'язати з таким продажем. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітнього періоду. Тобто витрати, пов'язані з коригуванням балансової вартості необоротних активів до чистої вартості реалізації на дату балансу, включаються до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" із зменшенням фактичної (балансової) вартості відповідних активів.

Щодо доходів від подальшого збільшення чистої вартості реалізації необоротних активів і групи вибуття, утримуваних для продажу, то визнається у сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок, з урахуванням попередньо визнаних втрат від зменшення корисності. Визнаний дохід відображається за кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

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".

Факт вибуття об'єкта основних засобів у результаті операції продажу оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1). На підставі цього робиться відмітка про вибуття об'єкта в Інвентарній картці обліку основних засобів (типова форма № ОЗ-6).

Однак на рахунок переведення основних засобів зі складу необоротних активів в оборотні існують негативні думки. Так, на думку З. Задорожного [21] та С. Хоми [85] облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 є неаргументованим, оскільки суперечить назві та змісту класу 2 "Запаси", рахунки якого призначені для обліку

оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 “Необоротні активи”.

Існує також можливість виникнення такої ситуації, що актив не продали, то у цьому випадку потрібно знов перевести необоротний актив, утримуваний для продажу, до складу основних засобів, при цьому додатково нараховувати амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання.

Хома С. [85] 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 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”.

Крім того, вважаємо недоречним відображення продажу основних засобів з використанням рахунків 71 “Інші операцій доходи” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, оскільки це суперечить вимогам П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Зазначений стандарт передбачає, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю, а рахунки 71 і 94 – це рахунки відповідно доходів і витрат операційної, а не інвестиційної діяльності.

Якщо основні засоби втрачають критерій визнання активом, визначний п. 6 П(С)БО 7 “Основні засоби”, тобто отримання економічних вигід від їх використання у майбутньому не очікується, такі активи підлягають ліквідації (списанню) [64]. Це стосується випадків, коли подальше використання цих цінностей неможливе або економічно недоцільне (внаслідок фізичного або морального зносу, аварій, пожежі, стихійного лиха, порушення нормальних умов експлуатації і з інших причин) та (або) вони не можуть бути продані чи передані. Однак на рахунок даного твердження виникають сумніви, оскільки мова йде не про вибуття об’єкту з господарської діяльності, а саме виключення його з бухгалтерського обліку при тому, що він залишається в господарській діяльності. Самостійність суб’єктів господарювання дозволяє

їм не ліквідувати об'єкт основних засобів у випадку його використання. Положення стандарту не зобов'язує підприємство до ліквідації.

Рішення про ліквідацію ухвалюють як з власної ініціативи, так і під тиском певних обставин, а саме:

1) повна як моральна, так і фізична зношеність основних засобів та недоцільність їх відновлення;

2) утрата об'єктом своїх властивостей через руйнування чи невіправні пошкодження, спричинені недбалим використанням, форс-мажорними обставинами;

3) відсутність об'єкта в натурі через нестачу, крадіжку.

Очевидно, що основні засоби, згадані у цих випадках, нічого спільного з активом не мають, тому відповідно до принципу обачності бухгалтерського обліку вихід один – ліквідувати їх та списати з балансу.

Що буде з основним засобом не зазначено, він списаний з балансу. Якщо директор робить висновок, що основний засіб більше не здатний приносити підприємству дохід, то через деякий час відповідно до П(С)БО 7 списується об'єкт балансу [64]. Основний засіб стає безхазяйним, оскільки на балансі жодного суб'єкта не значиться; при цьому право власності на нього зберігається за підприємством, Але що це право дає без фіксації в інформаційній системі? Нічого. Об'єкт списаний, однак може використовуватись підприємством, хоча не буде приносити дохід. Це викликає бухгалтерський парадокс.

Слід враховувати, що знос, нарахований у розмірі 100 % вартості основних засобів, яка амортизується, не є підставою для їх списання з балансу, якщо за своїм технічним станом або після здійснення ремонту вони можуть використовуватись для подальшої експлуатації за прямим призначенням.

В актах на списання наводяться дані, що характеризують об'єкти основних засобів: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початку експлуатації, первісна (переоцінена)

вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання, проведені ремонти, причини вибуття з обґрунтуванням причин недоцільності використання й неможливості відновлення та (або) неможливості продажу чи передачі. Складені комісією акти на списання основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження (погодження) посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно із законодавством (статутом підприємства) приймати рішення щодо розпорядження (відчуження, ліквідації) об'єктів основних засобів.

Сума зносу ліквідованого основного засобу списується в дебет відповідного субрахунку рахунку 13, його залишкова вартість і витрати, пов'язані з ліквідацією, - в дебет субрахунку 976 "Списання необоротних активів".

У результаті ліквідації (розбирання і демонтажу) основних засобів можуть утворюватись інші активи у вигляді деталей, вузлів, агрегатів та інших матеріалів. Отримані матеріали, що відповідають критеріям визнання їх активами, оприбутковуються з визнанням іншого доходу (кредит субрахунку 746 "Інші доходи") і зараховуються на рахунки обліку матеріальних запасів, включаючи матеріальні цінності та деталі з вмістом матеріалів, які приймаються (збираються) спеціалізованими заготівельними (переробним) підприємствами.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта, а пропорційна ліквідованій частині сума сальдо з дооцінки (індексації) відображається зменшенням додаткового капіталу і збільшенням нерозподіленого прибутку.

Якщо ж ліквідація об'єкта, пов'язана з надзвичайною подією (внаслідок аварії, пожежі, стихійного лиха тощо), залишкова вартість і витрати, пов'язані з ліквідацією, списуються в дебет відповідного субрахунку рахунку 99 "Інші витрати діяльності". Відповідно доходи, отримані в

результаті ліквідації, в цьому випадку відображаються на рахунку 746 “Інші доходи”.

Дохід при безоплатній передачі основних засобів не виникає, оскільки відсутні критерії його визнання, наведені у п. 5 П(С)БО 15. Проте у разі, якщо передається об’єкт основних засобів, який раніше також було отримано підприємством безоплатно, то при вибутті таких активів (і землі) дохід визнається. Тобто залишок додаткового капіталу, сформованого при безоплатному отриманні основних засобів, списується з дебету субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” у кредит субрахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних необоротних активів”.

Вибуття основних засобів схематично відображено в Додатках Г і Д.

Кореспонденція рахунків за відображенням в обліку операцій, пов’язаних з реалізацією основних засобів, їх ліквідацією, передачі їх в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства та безоплатної передачі основних засобів наведено в табл. 2.5, 2.6, 2.7, 2.8.

Таблиця 2.5

Облікове відображення реалізації основних засобів в Україні

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	
Дт 31, 37 Кт 712	Відображено дохід від реалізації об’єкта основних засобів	
Дт 712 Кт 64	Відображено суму податкових зобов’язань з ПДВ	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос реалізованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
Дт 286 Кт 10, 11	Переведено основні засоби та інші необоротні матеріальні активи до складу товарів	Списано балансову вартість на інші витрати
Дт 943 Кт 286	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	

Таблиця 2.6

Відображення в бухгалтерському обліку України ліквідації
об'єктів основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос ліквідованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
Дт 976 Кт 10, 11	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено балансову вартість, об'єкта що ліквідується як понадпланову амортизацію у складі інших витрат
Дт 976 Кт 66, 65, 685	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	
Дт 20, 22, 28 Кт 746	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	

Таблиця 2.7

Облікове відображення передачі основних засобів в якості внеску до статутного
капіталу іншого підприємства

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
	Списано балансову вартість основних засобів	
	Відображення вартості переданих основних засобів: - до реєстрації у фірмовому суді - після реєстрації	
Дт 14 Кт 10, 11	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	

Відображення в бухгалтерському обліку безоплатної
передачі основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
Дт 977 Кт 10, 11	Відображено вартість безоплатно переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у складі інших витрат звичайної діяльності
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
Дт 977 Кт 641	ПДВ
Дт 793 Кт 977	Відображено фінансовий результат від безоплатної передачі основних засобів

Облік інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли своє відображення у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з іншими необоротними матеріальними активами наведено в табл. 2.9.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з іншими
необоротними матеріальними активами

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
1	2
Придбання необоротного активу за плату	
Дт 153 Кт 631	Оприбутковано інші необоротні матеріальні активи, придбані у постачальника
Дт 641 Кт 631	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 153 Кт 685	Відображено суми, нараховані за консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги, та інші витрати, пов'язані з придбанням інших необоротних матеріальних активів
Дт 641 Кт 685	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 11 Дт 18	Відображено введення в експлуатацію іншого необоротного матеріального активу
Створення іншого необоротного матеріального активу	
<i>- підрядним способом</i>	
Дт 153 Кт 631	Відображено вартість робіт, виконаних підрядником
Дт 641 Кт 631	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 11 Дт 18	Зараховано переданий об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів
<i>- господарським способом</i>	
Дт 153 Кт 23, 661,65, 205	Відображено фактичні витрати на виготовлення іншого матеріального необоротного активу
Дт 11 Дт 18	Зараховано об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів
Одержання іншого необоротного матеріального активу як внесок до статутного капіталу	
Дт 46 Кт 40	Відображено внесок учасника до статутного капіталу
Дт 11 Дт 18	Одержано об'єкт інших необоротних матеріальних активів від учасника (якщо об'єкт не потребує монтажу)
Реалізація інших необоротних матеріальних активів	
Дт 311 Кт 742	Відображено дохід від реалізації іншого матеріального необоротного активу
Дт 742 Кт 641	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ
Дт 132 Кт 11,18	Списано нарахований знос
Дт 972 Кт 11,18	Списано залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів
<i>Продовження таблиці 2.9</i>	

1	2
Ліквідація інших необоротних матеріальних активів	
Дт 132 Кт 11,18	Списано знос ліквідованого активу
Дт 976 Кт 11,18	Відображено вартість ліквідованих інших необоротних матеріальних активів
Дт 972 Кт 661,65	Понесено витрати, пов'язані з ліквідацією іншого необоротного матеріального активу
Дт 20 Кт 746	Відображено дохід від реалізації іншого необоротного матеріального активу
Безоплатна передача інших необоротних матеріальних активів	
Дт 132 Кт 11,18	Списано нарахований знос
Дт 976 Кт 11,18	Передано актив іншому підприємству
Недостача інших необоротних матеріальних активів	
<i>- якщо винну особу не встановлено</i>	
Дт 947 Кт 11	Відображено суму недостачі у складі витрат звітного періоду
Дт 072	Відображено на позабалансовому рахунку суму недостачі
<i>- якщо винну особу встановлено</i>	
Дт 132 Кт 11	Відображено знос списаних інших необоротних матеріальних активів
Дт 947 Кт 11	Відображено залишкову вартість відсутніх інших необоротних матеріальних активів

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами, визначеними П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Синтетичний та в аналітичний облік нематеріальних активів за їх видами ведеться на субрахунках до рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

В аналітичному обліку нематеріальні активи залежно від видів діяльності, для яких їх придбано, слід обліковувати як нематеріальні активи виробничого та невиробничого призначення. Кожному об'єкту нематеріальних активів має бути присвоєний інвентарний код. Розглянемо субрахунки до рахунку 12.

Субрахунок 121 “Права користування природними ресурсами” – використовують для обліку прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище. Права користування природними ресурсами не є правом власності на ці ресурси. Вартість прав користування ніколи не збігається з вартістю самого об'єкта природних ресурсів. Права користування природними

ресурсами виникають у суб'єктів підприємницької діяльності з моменту отримання ними спеціальних дозволів.

Плата за користування природними ресурсами стягується у вигляді:

- 1) платежів за користування природними ресурсами;
- 2) відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- 3) збору за видачу спеціальних дозволів;
- 4) акцизного збору.

У разі здійснення підприємством щорічних платежів оплата за користування природними ресурсами у повному обсязі списується на витрати звітного періоду. Зважаючи на принцип відповідності, доцільним є у момент нарахування такого щорічного платежу зараховувати цю суму до витрат майбутніх періодів, а потім щомісяця зараховувати однаковими частками (1/12) до витрат звітного періоду (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків щодо оплати за користування природними ресурсами

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	На суму щорічної оплати за користування природними ресурсами	377	311
2	На суму витрат у розмірі щорічної оплати за користування	39	377
3	На суму, що дорівнює 1/12 частки щорічної оплати (сплачується помісячно)	23	39

Субрахунок 122 “Права користування майном” призначений для відображення вартості на користування земельною ділянкою, будівлею, прав на оренду приміщень.

Права користування майном, що перебуває у власності інших суб'єктів підприємницької діяльності, набуваються укладанням відповідної угоди про

передавання прав на певний термін. Контрактна вартість набутих таким чином прав разом з витратами, які супроводжували таке придбання, вважатиметься їх первісною вартістю. У випадку, якщо права на користування майном передані на безстроковий термін, то амортизація нараховується впродовж лише 20 років, після чого на балансі такий нематеріальний актив залишається з рівнозначною сумою зношення.

Проте оскільки права в такому разі діють довше, то ні первісна вартість, ні сума зносу не списуються з балансу, якщо немає підстав вважати, що права припинили приносити економічні вигоди.

Субрахунок 123 “Права на комерційні позначення” використовують для відображення вартості придбаних прав на користування знаками, під якими випускають продукцію підприємства.

Використання товарних знаків (торгова марка) і знаків обслуговування та зарахування прав на ці знаки до складу нематеріальних активів підприємства завжди потребують відповідних витрат: оплата послуг дизайнерів, патентних повірених з підготовки відповідних документів; сплата мита за подання заявки, отримання свідоцтва. Ці витрати включають до собівартості прав на знаки для товарів і послуг.

Проблемним є питання нарахування амортизації на певний вид нематеріальних активів, оскільки торгові марки не втрачають своїх первісних властивостей у процесі використання.

У разі придбання одним підприємством права на користування товарним знаком іншого підприємства таке придбання є придбанням прав і зовсім не означає, що підприємство–продавець позбулося прав користування знаком. Тобто такий продаж прав не є вибуттям з балансу продавця, запатентованого власного знака.

Субрахунок 124 “Права на об’єкти промислової власності” призначений для обліку вказується вартості набутих прав, що охороняються законом.

Нематеріальні активи промислової власності – це об’єкти інтелектуального походження, безпосередньо пов’язані з організаційно-

технологічним процесом діяльності конкретного підприємства, які відповідають критеріям визнання активами, а отже, можуть утримуватися на балансі підприємства. Справедлива (ринкова) вартість такого об'єкта в рамках діючого підприємства – це величина, що відображує його сукупну корисність і є потенційним внеском у результати діяльності підприємства як єдиного комплексу під час виробництва продукції.

Субрахунок 125 “Авторське право та суміжні з ним права” використовують для відображення вказується вартості авторських і суміжних з ними прав (права на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо).

Субрахунок 127 “Інші нематеріальні активи” призначений для відображення вартості інших нематеріальних активів, як от: права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв.

Виходячи з таких передумов, запропоновано кореспонденцію рахунків з обліку операцій, пов'язаних з наданням права на використання нематеріальних активів (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних з наданням права на використання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
У патентовласника (ліцензіара)			

1	Передано невиключні права на патент за ліцензійним договором	12X2*	12X1
2	Враховано амортизаційні відрахування з переданого об'єкта нематеріальних активів	1332	1331
3	Відображено належний до оплати платіж за ліцензійним договором у разі, якщо: а) надання прав на патент за ліцензійним договором не є основним видом діяльності б) надання прав на патент за ліцензійним договором є основним видом діяльності	377 377	713 703
4	Нараховано суму ПДВ у разі, якщо: а) надання прав на патент за ліцензійним договором не є основним видом діяльності б) надання прав на патент за ліцензійним договором є основним видом діяльності	713 703	64 64
5	Отримано плату за ліцензійним договором у вигляді разового платежу (періодичного платежу щомісяця)	31	377
6	Нараховано суму щомісячних амортизаційних відрахувань	949	1332
7	Визначено фінансовий результат від передавання прав на використання нематеріальних активів: 1. Списано отримані доходи на фінансовий результату разі, якщо: а) надання прав на патент за ліцензійним договором не є основним видом діяльності б) надання прав на патент за ліцензійним договором є основним видом діяльності 2. Списано понесені витрати на фінансовий результат	713 703 79	79 79 949
8	Списано залишкову вартість невиключних прав на патент за ліцензійним договором	12X1	12X2
9	Враховано амортизаційні відрахування з отриманого об'єкта нематеріальних активів	1331	1332
<i>Продовження таблиці 2.11</i>			
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>У правоотримувача (ліцензіата)</i>			
1	Прийнято невиключні права на патент за ліцензійним договором	01	
1	Нараховано суму винагороди передбачену ліцензійним договором а) періодичні платежі (роялті) б) одноразовий платіж (паушальний)	Рах. витрат 39	685 685
3	Відображено суму ПДВ з роялті або паушального	641	685

	платежу		
4	Віднесено на собівартість продукції частину винагороди, що припадає на звітний період	23,91	39
5	Перераховано суму винагороди правовласнику (ліцензіару)	685	31
6	Повернуто невиключні права на патент за ліцензійним договором		01

* Позначення у рахунках типу «Х» вказує на пропущений субрахунок (аналітичний рахунок).

З метою здійснення контрольної функції за виконанням ліцензійних, авторських та інших договорів підприємства-патентоутримувачі можуть вести відомості обліку розрахунків по укладених договорах.

Для ефективного управління необоротними матеріальними активами необхідним є урегульованість питань, що стосуються їх облікового відображення, нарахування амортизації та визначення вартості об'єктів. Сучасні законодавчі акти з бухгалтерського обліку недосконалі. Провівши дослідження нормативних актів України визначено основні проблемні питання та запропоновано шляхи їх вирішення:

- одним з критеріїв визнання основних засобів є достовірність їх оцінка. В податковому законодавстві України визначено вартісну межу (6000 грн.) основних засобів [63], в бухгалтерському обліку цього немає. Це призводить до розбіжностей у визначенні вартості основних засобів, що амортизується. На нашу думку, слід керуватися міжнародними стандартами обліку та звітності і не визначати законодавчо вартісної межі, а дозволити обирати її підприємству самостійно. Цей момент призведе до узгодження податкового та бухгалтерського обліку в нашій країні;

- відмовитися від використання поняття “залишкова вартість” у вітчизняному обліку та використовувати міжнародне поняття “балансова вартість”;

- внести визначення понять “балансова вартість” – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності та “справедлива вартість”

– це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, відповідно МСБО 16 “Основні засоби” [48];

– відображати у складі первісної вартості необоротних матеріальних активів відсотки на кредити і позики, які використовуються для придбання (створення) основного засобу, оскільки вони збільшують такі витрати. Але відносити до первісної вартості тільки частину відсотків, яка виплачується до моменту введення об’єкту в експлуатацію.

Удосконалення методики оцінки основних засобів, враховуючи вищенаведені пропозиції, дасть можливість узгодження облікової інформації різних країн світу, зокрема, призведе до зменшення кількості неправильних чи неефективних управлінських рішень, які виникають у зв’язку з непорозуміннями між партнерами. Вирішення цих питань буде сприяти покращенню інвестиційної політики України.

2.2. Амортизація необоротних активів: механізм нарахування та облік

В зарубіжній обліковій практиці поняття “амортизація” визначається схожими термінами, які мають однакову сутність – перенесення частини вартості необоротного активу на виготовлений продукт. Амортизація необоротних активів – це поступове, систематичне списання їх вартості в процесі корисного використання, пов’язане з їх фізичним і моральним зносом. Як зазначає Н.С. Рязанова [69] в обліковій практиці зарубіжних країн використовують три значення терміну амортизація:

1) амортизація (amortization), яке застосовується у відношенні до нематеріальних активів та відстрочених витрат і є послідовним списанням вартості активів протягом терміну корисного використання;

2) депресіація (depreciation) – застосовується до будівель, споруд та обладнання, тобто основних засобів, що відображає їх зношування;

3) виснаження надр (depletion), яке використовується до природних ресурсів, за винятком землі.

Проте самі методи амортизації і її облік в кожній країні здійснюється по різному. На це значно впливає побудова плану рахунків і законодавча база, що регламентує бухгалтерський облік.

Поняття амортизації зустрічається в усіх науках економічного спрямування. Однак, незважаючи на багатогранність досліджень, досі залишаються невирішеними окремі питання, серед яких:

- проблеми трактування понять “амортизація” та “знос”;
- визначення строку корисної експлуатації;
- розбіжність баз нарахування амортизації згідно бухгалтерського обліку та податкового законодавства;
- завищені норми зносу;
- неврегульованість питань нарахування амортизації по продуктивній худобі;
- неефективність податкового методу нарахування амортизації;
- недосконалість методів нарахування амортизації, а саме:
 - не враховуються додаткові витрати на підтримання необоротних активів у робочому стані;
 - не враховується непередбачуваність фізичного та морального зносу;
 - не забезпечується розрахунок суми амортизації, рівної зниженню ринкової вартості об'єкта за певний період.

Виходячи з вищезазначеного, однією з найвагоміших проблем в обліковій практиці України є встановлення ефективної амортизаційної політики підприємства та визначення реального розміру амортизаційних відрахувань. Це пояснюється тим, що амортизаційні відрахування є важливим елементом витрат на виробництво й основним джерелом капітальних вкладень. Тому правильність нарахування амортизації впливає на розмір прибутку, суму податкових платежів, собівартість продукції та цінову політику підприємства.

Особливістю функціонування основних засобів є їхня постійна втрата вартості в процесі експлуатації в результаті фізичного і морального старіння.

Амортизація основних засобів, як зазначає С. О. Антонова [2, с. 12] - це процес перенесення частини вартості основних засобів на виробничі витрати, з метою формування і цільового використання амортизаційних відрахувань. Автор також відмічає, що в сучасних умовах неправомірно ототожнювати процеси зносу і амортизації основних засобів. Під зносом він розуміє процес поступової і очікуваної втрати об'єктом своїх функціональних якостей, пов'язаний з фізичним та моральним старінням.

Відмінна особливість основних фондів як частини необоротних активів – їх участь у виробничо-комерційній діяльності протягом тривалого періоду. Тому спосіб перенесення їх вартості на новостворений продукт відрізняється від способу відшкодування вартості оборотних активів. Вартість основних фондів відшкодовується протягом періоду корисного використання поступово і по частинам – такий спосіб перенесення прийнято називати амортизацією [10, с. 38].

Основними визначальними факторами, які впливають на залишкову вартість кожного об'єкта основних засобів є вибраний метод амортизації, строк корисного використання об'єктів і встановлена ліквідаційна вартість. Однак ці фактори не регламентовані нормативними актами, зокрема П(С)БО 7 “Основні засоби” не визначає ні обов'язкового використання методу амортизації (в стандарті наведені методи, які підприємство має право обирати, але остаточний вибір залежить від нього самого та його компетентності та кваліфікованості, від його мети діяльності тощо), ні порядку визначення строку корисного використання (у стандарті тільки вказано на що слід звертати увагу при визначенні строку експлуатації: очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності; фізичний і моральний знос; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, однак яким чином їх враховувати, як вони впливають на строк корисного використання у П(С)БО 7 не зазначено), ні порядку встановлення ліквідаційної вартості, яка

необхідна для розрахунку залишкової вартості, яка є основою майже всіх методів нарахування амортизації [64].

Амортизація відповідно до МСФЗ повинна нараховуватися протягом всього строку корисного використання основного засобу. Вартість, яка підлягає амортизації, розраховується як різниця між первісною і ліквідаційною ціною основних засобів. Ліквідаційна вартість передбачає поточну оцінку вигод від реалізації об'єкту після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат на його реалізацію. У вітчизняній практиці ліквідаційна вартість часто не враховується у зв'язку з її несуттєвою величиною.

При визначенні строку корисного використання слід враховувати окремі фактори, які впливають на нього (рис. 2.4).

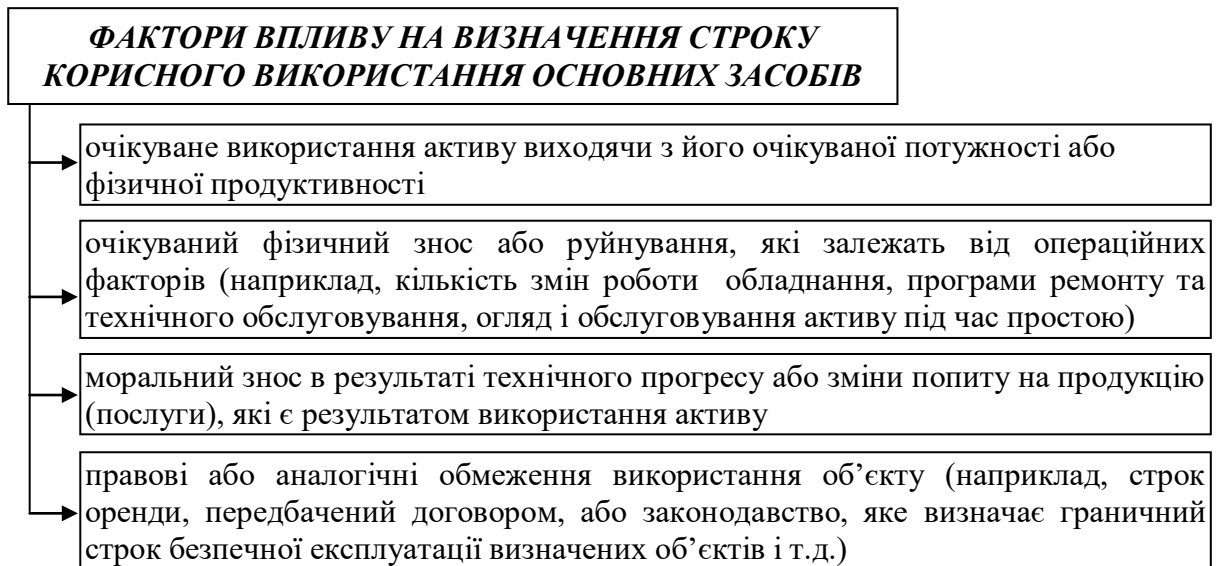


Рис. 2.4. Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання основних засобів

Аналіз систем амортизації у ринкових економіках свідчить про те, що розвинутим країнам притаманне збереження за державою регулюючої та контролюючої функцій щодо термінів використання активів, норм і правил нарахування амортизації. Крім цього, у всіх країнах на метод нарахування амортизації впливають різноманітні фактори, а саме: строк корисного використання, вплив зовнішнього середовища, кількість виготовленої продукції

(наданих робіт, послуг), науково-технічний прогрес тощо. Кожна держава має свою амортизаційну політику. На практиці в різних країнах бухгалтери найчастіше використовують прямолінійний метод та метод зменшення залишку.

Амортизація – це вартість виражена в грошовому вимірнику фізичного зношення та морального старіння необоротних активів. Відповідно до чинного законодавства амортизаційні відрахування необхідно нараховувати починаючи з моменту введення основного засобу в експлуатацію, протягом строку корисного використання відповідно до обраного підприємством методу.

Методи нарахування амортизації в Україні наведні в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Методики нарахування амортизації в Україні згідно з П(С)БО

<i>Ознака</i>	<i>Україна</i>
Об'єкти амортизації	Вартість основних засобів, крім землі, незавершених капітальних інвестицій
Методи амортизації	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий

Залежно від виду основних засобів, умов експлуатації, морального зносу підприємство на свій розсуд застосовує найбільш економічно доцільний метод нарахування амортизації. П(С)БО 7 визначає методи нарахування амортизації: бухгалтерські (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий) [56]. Як правило, суб'єкти господарювання перевагу надають прямолінійному методу амортизації. Це пояснюється тим, що підприємства хочуть зекономити, оскільки обираючи бухгалтерські методи амортизації необхідно провести

серйозну підготовчу роботу для формування облікової політики з питань обґрунтованості, доцільності, ефективності використання різних методів до різних однорідних груп основних засобів. Крім того це не звільняє від нарахування амортизації необоротних активів податковим методом для цілей складання податкової декларації з податку на прибуток. Однак податковий метод не є досконалим, існують суттєві недоліки методу, які призводять до фальсифікації показників стану необоротних активів та ефективності їх використання.

Недоліки податкового методу нарахування амортизації:

- занижує витрати і відповідно завищує прибуток та податок на прибуток;
- сприяє порушенню бухгалтерського принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;
- не забезпечує відтворення основних засобів.

Застосування лише податкового методу в Україні призводить до цілого ряду негативних наслідків: збільшення ступеню його зношуваності, збільшення ризику праці робітників, погіршення якості, привабливого вигляду та конкурентоспроможності продукції. Необоротні активи невиробничого призначення не амортизуються і не створюється джерело коштів для їх оновлення, норми амортизації встановлені у відсотках до балансової вартості груп основних фондів, практично не враховують моральний знос, не враховують різні якісні характеристики та строки корисного використання встановлені для кожного конкретного об'єкта. Заміна зношених об'єктів новими відбувається дуже повільно, значно збільшується час для створення джерел коштів для заміни зношених об'єктів новими.

Більша кількість альтернативних варіантів методів нарахування амортизації дає можливість угорським суб'єктам господарювання при розробці облікової політики вибрати найбільш ефективний для кожного підприємства, залежно від особливостей його функціонування, та для кожного об'єкту основних засобів.

На нашу думку, слід розширити перелік методів амортизацію, які дозволяється використовувати у вітчизняному обліку.

Наприклад, в Угорщині з метою дотримання принципу зіставності дозволено враховувати при розрахунку вартості, що амортизується:

- витрати на підтримання основних засобів у робочому стані;
- такі витрати, які відносять на результат діяльності, які не є складовою первісної вартості засобу, але пов'язані з придбанням засобу (наприклад, позикові відсотки, які оплачуються після введення засобу в експлуатацію, негативні курсові різниці по кредитах у валюті тощо) [76, с. 83].

Врахування цих статей відбувається наступним чином: витрати, які, як очікується, виникнуть після введення активів в експлуатацію, але які не є частиною первісної вартості, додаємо до суми планової амортизації (брутто вартість – ліквідаційна вартість), і цю суму розподіляємо на термін корисного використання.

Однак, в українських підприємствах не використовують поняття понадпланової амортизації. Саме тому особливу увагу заслуговує дане питання, дослідження якого призведе до виникнення можливості адаптації зарубіжного досвіду для удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Понадпланова амортизація нараховується у наступних випадках:

1. Основний засіб уціняють, у зв'язку з тим, що балансова вартість тривало і значно вища, ніж ринкова вартість цього об'єкту;
2. Вартість основних засобів значно знизилася, оскільки через зміну підприємницької діяльності стали непотрібними, або вони знищилися, або вже не можуть використовуватися.

Фактично, понадпланова амортизація є альтернативним варіантом переоцінки. Тобто вартість основного засобу списується на витрати звітного періоду.

Понадпланову амортизацію розраховуємо у зв'язку з тим, що ринкова вартість засобу значно менша чи більша за балансову вартість. Понадпланова амортизація дає можливість уточнити балансову вартість необоротного активу

у зв'язку зі значною зміною ринкової вартості. Це призводить до зменшення витрат, які пов'язані з амортизаційними відрахуваннями, що в свою чергу, вплине на розрахунок податку на прибуток. В кінці періоду витрати від понадпланової амортизації списуються на інші витрати.

Основні засоби як одна з найважливіших складових майна підприємства відіграють важливу роль у його діяльності. Надходження, витрачання цих об'єктів, нарахування амортизації відображається в бухгалтерському обліку. Дослідивши питання облікового відображення амортизаційних відрахувань необоротних активів можна зробити висновок, що амортизаційна політика в Україні є недосконалою. Зокрема, виникають проблеми у зв'язку з вибором методів нарахування амортизації, визначенням строку їх корисної експлуатації, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

Відновлення основних засобів

В сучасних умовах господарювання виникають питання покращення складу, структури, технічного переоснащення необоротних активів на підприємствах. Тому облік, контроль і аналіз витрат на ремонти та модернізацію необоротних матеріальних активів є актуальним.

Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо) об'єктів основних засобів підприємства, врегульовано пунктами 14, 15 П(С)БО 7 та розділом шостим "Облік ремонту і поліпшення основних засобів" Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [43; 64].

Так, розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до П(С)БО 7 слід здійснювати таким чином:

– витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. На суму таких витрат збільшується первісна вартість основних засобів (п. 14 П(С)БО 7) [64]. Понесені витрати

відображаються за дебетом рахунку 15, а після закінчення робіт списуються з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 або 11.

– витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання. Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 ці витрати включаються до складу витрат звітного періоду та відображаються за дебетом рахунку 23 “Виробництво” або рахунків класу 9 “Витрати діяльності” (91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” тощо) у кореспонденції з кредитом рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” [64].

Відповідно до п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто: спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання – приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат [43].

Приклад робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, наведено в п. 31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561, а саме:

– модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання [43].

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізації, добудови, реконструкції тощо) оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (типова форма ОЗ-2).

До поліпшення основних засобів відносять реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних засобів, а також поточний і капітальний ремонт об'єктів основних засобів, якщо такі ремонти сприяють збільшенню майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їх використання.

Ремонтна діяльність забезпечує постійну підтримку основних засобів у робочому стані. Зазвичай незначні ремонти і заміна запасних частин вважається ремонтною діяльністю [77, с. 187].

На практиці слід чітко визначити ремонтну та відновлювальну діяльність, тому рекомендується ці критерії фіксувати в обліковій політиці підприємства.

Відновлення – діяльність підприємства, яка передбачає відновлення початкового стану зношених основних засобів, внаслідок якої зростає строк корисного використання основних засобів, відновлюється початковий технічний стан, потужність, якість виробленого продукту покращується, і очікується отримання економічних вигод. Модернізація також вважається відновленням, якщо внаслідок її проведення підвищується продуктивність, економічність об'єкту основних засобів.

Не вважається відновленням накопичений не проведений поточний ремонт, незалежно від величини витрат.

Облікове відображення ремонтів в Україні здійснюється за рахунок капітальних інвестицій, витрати списуються на витратні рахунки в залежності від того, де використовується основний засіб (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Облікове відображення ремонтів та поліпшення основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
Дт 10 Кт 15	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості
Дт 10 Кт 15	Затрати по закінченій реконструкції (добудові об'єкта
Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 65, 66, 68	Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів

Ремонти можуть здійснюватися самим підприємством або іншим підприємством за договором. В останньому випадку первинним документом для запису господарської операції є, наприклад, рахунок.

Нематеріальні активи підлягають амортизації впродовж розрахункового терміну економічної корисності або фіксованого терміну служби.

Для амортизації нематеріальних активів використовується прямолінійний метод. Тобто кожний окремий вид нематеріального активу амортизується однаковими частками, виходячи з первісної вартості з врахуванням індексації впродовж терміну, що визначається підприємством самостійно, виходячи із терміну корисного використання таких нематеріальних активів. Цей метод використовується на всіх досліджуваних підприємствах.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство вибирає один із запропонованих методів самостійно, виходячи із умов отримання майбутніх економічних вигід, отриманих підприємством від використання нематеріального активу. Наприклад, якщо нематеріальний актив

буде використовуватиметься безпосередньо у виробництві продукції, то застосовувати виробничий метод нарахуванням амортизації, що передбачено П(С)БО 7 “Основні засоби” [64].

Якщо актив використовується в управлінських цілях, то доцільно спинитися на рівномірному методі (прямолінійному методі). У разі, коли використання об'єкта інтелектуальної власності є найбільшим на перших етапах, а в майбутньому часі – зменшиться, доцільнішим буде застосування непрямолінійного методу (кумулятивного).

У разі неможливості створити більш-менш адекватну модель використання нематеріального активу МСФЗ 38 радить застосовувати метод прямолінійного нарахування, якому надається перевага.

Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизацію нараховують із використанням прямолінійного методу.

Згідно з МСФЗ метод амортизації нематеріальних активів підприємство вибирає самостійно на основі очікуваної форми споживання економічної вигоди, втіленої в цьому активі. Якщо цю форму достовірно визначити неможливо, для нарахування амортизації використовують прямолінійний метод.

Виходячи з різномірних методик нарахування амортизації вважаємо найбільш доцільним використання прямолінійного методу нарахування амортизації, як такого, що є найменш трудомістким і може бути застосований до всіх видів нематеріальних активів.

Амортизаційні відрахування здійснюються до моменту досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Згідно з МСФЗ 38 та П(С)БО 8 ліквідаційна вартість не дорівнює нулю у таких випадках [64; 65]:

- 1) існує невідновне зобов'язання третьої сторони придбати даний актив наприкінці терміну його корисного використання;

2) ліквідаційну вартість можна визначити на основі існуючого активного ринку та ймовірно, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання активу.

У такому разі первісна вартість нематеріального активу складається з витрат на його створення і реєстрацію (за винятком суми державного мита).

Не підлягає амортизації винахід, створений з метою подальшого продажу.

Терміни ж нарахування амортизації у різних країнах відрізняються. Так, у Франції, Швеції, Чехії амортизацію на нематеріальні активи нараховують упродовж установленого законодавством терміну, але не більше ніж 5 років .

Термін корисного використання нематеріальних активів не може перевищувати 20 років з дати приведення цього активу в діючий стан (за МСФЗ). Відповідно до вітчизняного законодавства нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється впродовж терміну їх використання, який встановлюється підприємством у разі визнання цього об'єкта активом, але не більше ніж 20 років (за П(С)БО). Проте такий термін використовується не скрізь (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Максимальний період амортизації нематеріальних активів в окремих країнах

<i>Країна</i>	<i>Максимальний термін використання, роки</i>
Канада, США	40
Австрія	20
Нідерланди, Швеція	10
Японія	5
Україна	20

Якщо підприємство купує нематеріальні активи з метою подальшого продажу, то витрати на їх придбання амортизації не підлягають, а повністю включають до складу валових витрат звітного періоду.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод, за якого окремий вид нематеріального активу амортизується однаковими частками, виходячи з його первісної вартості з

урахуванням індексації, проведеної впродовж терміну, що визначається підприємством самостійно. Норму амортизації визначають, виходячи з первісної вартості та встановленого терміну їх використання (але не більше від двадцяти років або терміну діяльності підприємства) і затверджується розпорядчим документом керівника підприємства (зазначається в наказі про облікову політику підприємства).

Вважаємо, що амортизацію на нематеріальні активи слід нараховувати на активи впродовж:

- розрахункового терміну корисності, затвердженого директором або правлінням підприємства;
- терміну дії, зазначеного у ліцензії або патенті;
- двадцяти років, якщо не можна застосувати жоден із вказаних вище підходів.

При цьому терміном корисного використання (експлуатації) буде очікуваний період часу, впродовж якого нематеріальні активи використовуватимуться підприємством або з їхнім використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Під час визначення терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів за третім підходом варто враховувати:

- 1) терміни корисного використання подібних активів;
- 2) передбачуваний моральний знос;
- 3) правові або інші подібні обмеження щодо термінів його використання та інші чинники.

Термін нарахування амортизації вказують у наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, в якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображують збільшенням суми витрат підприємства та накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядають наприкінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни терміну корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід. У цьому разі амортизацію нематеріального активу нараховують, виходячи з нового методу нарахування амортизації та терміну використання, починаючи з місяця, що настає за місяцем змін.

Зменшення корисності нематеріальних активів є обов'язковим відповідно до П(С)БО 28 і передбачає визначення існуючих ознак можливого зменшення корисності активу на дату річного балансу. При цьому зменшення корисності відображують щодо всіх нематеріальних активів, а не тільки тих, щодо яких існує активний ринок. Тобто підприємство має відобразити в обліку зменшення корисності, наприклад, торговельної марки, якщо є ознаки того, що сума очікуваного відшкодування від її використання значно зменшилася.

Зменшенням корисності вважають втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

2.3. Інвентаризація необоротних активів та відображення її результатів в обліку

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності передбачено проведення підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань [23].

Інвентаризація необоротних активів проводиться на підставі Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, що затверджена нака-

зом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року № 69 із змінами і доповненнями.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;

в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) у разі ліквідації підприємства.

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

Основними завданнями інвентаризації є [11, с. 78; 51, с. 45; 54, с. 76]:

а) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

б) установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

г) перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;

д) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Для проведення інвентаризації наказом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії, які [70]:

- здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

- разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

- вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшенню обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

- несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;

- оформлюють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Робочі інвентаризаційні комісії створюються наказом керівника підприємства. Члени комісії проходять відповідний інструктаж, що проводить голова комісії. Після цього проводиться огляд місця зберігання товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ), перевірка останнього звіту матеріально відповідальних осіб та документів про рух ТМЦ. У матеріально відповідальних осіб необхідно отримати розписку про те, що всі цінності були оприбутковані, видані та зберігаються згідно з документами і ніяких інших документів подаватися не буде. Члени комісії проводять перевірку наявності товарно-матеріальних цінностей та зіставляють фактичні дані із записами в документах.

За результатами інвентаризації комісією складаються інвентаризаційні описи. В результаті проведення інвентаризації можуть виникати відхилення, зокрема: нестачі та надлишки. За такими відхиленнями необхідно з'ясувати причини та прийняти відповідні рішення. Надлишки необоротних активів необхідно оприбуткувати. Нестачі в межах природних норм втрат списати на

витрати, понаднормові нестачі та втрати необхідно віднести на рахунок винних осіб, а якщо такі не встановлені на витрати [12, с. 45].

В інвентаризаційних відомостях наводяться дані про дату придбання чи спорудження не відображених у бухгалтерському обліку основних засобів. При інвентаризації перевіряється наявність документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, що підтверджують право власності підприємства на них.

При інвентаризації основних засобів перевіряється наявність та стан будівель, споруд, незавершеного будівництва, машин та обладнання, передавальних пристроїв, інвентаря за місцями їх знаходження. До початку інвентаризації необхідно ознайомитися із записами в інвентарних картках, облікових реєстрах та технічною документацією.

При проведенні інвентаризації нерухомих об'єктів (будівель, споруд, земельних ділянок) комісія перевіряє наявність документів про право власності на ці об'єкти підприємства. При виявленні об'єктів, що не прийняті на облік, або об'єктів, про які в документах є недостовірні дані, що їх характеризують, комісія включає в інвентаризаційний опис правильні дані та технічні показники за цими об'єктами. Також при інвентаризації необоротних активів встановлюється ступінь їх фактичного зносу з подальшим коригуванням на рахунках бухгалтерського обліку.

Інвентаризація незавершеного будівництва проводиться по кожному об'єкту окремо. Інвентаризаційна комісія перевіряє, чи не обліковується в складі незавершеного будівництва обладнання, передане до монтажу, а також стан законсервованих об'єктів і тих, будівництво яких тимчасово припинено, виявляє причини та підстави для їх консервації.

При інвентаризації нематеріальних активів необхідно перевірити обґрунтованість їх оприбуткування, документи, що підтверджують придбані майнові права, та документи, що описують об'єкт або порядок його використання. На кожен нематеріальний актив має бути оформлено наказ про

термін його корисного використання та норми амортизації. Програмні продукти перевіряються за їх наявністю на відповідних носіях та їх роботою.

При інвентаризації об'єктів необоротних активів:

а) їх обмірюють, підрахунок проводиться у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого. При зберіганні об'єктів необоротних активів в різних ізольованих приміщеннях у однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить у наступне приміщення;

б) інвентаризаційні описи складаються окремо на об'єкти необоротних активів, що знаходяться в дорозі, не оплачені у строк покупцями відвантажені товари і цінності, та на ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці);

в) кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини вказаних цінностей;

г) на прибуткових документах на об'єкти необоротних активів, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка „після інвентаризації" з посиланням на дату опису, де записані ці цінності;

д) на видаткових документах про об'єкти необоротних активів, які відпущені зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка та вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

е) допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне

користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в опису.

При регулюванні інвентаризаційних різниць:

а) взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо об'єктів необоротних активів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той же період, що перевіряється, та в однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

б) у разі, коли при заліку нестач надлишками при пересортиці вартість об'єктів необоротних активів виявилась меншою, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі об'єктів необоротних активів понад норми природного убутку з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості об'єктів необоротних активів, що виявились у надлишку, проти вартості об'єктів необоротних активів, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів фінансово-господарської діяльності.

в) протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства;

г) затвержені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

За результатами інвентаризації об'єктів необоротних активів бухгалтерія проводить відповідні записи по бухгалтерських рахунках (Таблиця 2.15).

Також за результатами інвентаризації бухгалтерія складає порівняльні відомості. У них фіксуються відхилення від облікових даних. Інвентаризаційна комісія разом з бухгалтерією з'ясовує причини виникнення надлишків, нестач,

пересортиці, встановлює винуватців. Всі висновки та пропозиції за результатами інвентаризації комісія фіксує у протоколі. Керівник підприємства приймає остаточне рішення про порядок врегулювання результатів інвентаризації.

Таблиця 2.15

Кореспонденція бухгалтерських рахунків за результатами проведення інвентаризації

п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано виявлені під час інвентаризації необоротні активи	10,11, 12	746
2.	Відображено знос виявлених під час інвентаризації необоротних активів	949	13
3.	Списано облікову вартість необоротних активів, яких не вистачає	947	10,11,12
4.	Віднесено на витрати звітного періоду суму податкового кредиту необоротних активів, яких не вистачає	949	641
5.	Списана недостача на фінансовий результат	791	947
6.	Відображено в забалансовому обліку невідшкодовані нестачі	072	—
7.	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	375	716
8.	Списано із забалансового обліку суму нестачі	—	072
9.	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375
10.	Відображено суму, що підлягає перерахуванню до бюджету	716	641
11.	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий	716	791

	результат		
--	-----------	--	--

2.4. Особливості обліку необоротних активів в умовах комп'ютерної обробки даних

Управління господарюючим суб'єктом передбачає організацію бухгалтерського обліку, завдання якого полягає в забезпеченні керівництва підприємства інформацією для прийняття управлінських рішень. За сучасних умов господарювання ведення бухгалтерського обліку передбачає застосування інформаційних технологій. Саме в умовах комп'ютеризації знижується трудомісткість облікових робіт, що, в свою чергу, підвищує як оперативність отримання необхідної інформації, так і її ефективність.

Першим етапом дослідження є вивчення практики комп'ютеризації обліку загалом та необоротних активів зокрема.

У процесі вибору програмного продукту використовується підхід, за якого підприємство купує готовий програмний продукт разом з повним комплексом послуг з його налагодження. Вибираючи для підприємства бухгалтерські програмні продукти, дотримуються вимог різних категорій користувачів: керівництва підприємства, бухгалтерів, фахівців з інформаційних систем [20, с. 199].

У разі використання підприємством необоротних активів низка вимог як адміністрації підприємства, так і бухгалтерського персоналу пов'язана з відображенням у програмі інформації про необоротні активи, її обробкою та отриманням у необхідних аналітичних розрізах.

Практично всі програми для ведення бухгалтерського обліку дають можливість організувати облік необоротних активів. Проте можливості бухгалтерських програм різні. Проаналізувавши, як в комп'ютерних програмах

з бухгалтерського обліку забезпечено виконання операцій, пов'язаних з обліком необоротних активів, розглянувши найвідоміші програми та оцінивши їх можливості, можна дійти таких висновків [20; 29; 30; 31; 32; 33; 37]:

1. На ринку немає програмного продукту, у якому були б присутні всі функції. Тому під час вибору програми, яка б задовольнила потреби користувачів щодо обліку необоротних активів потрібно шукати систему, яка їх виконує. При цьому необхідно відштовхуватися від реальних потреб і можливостей підприємства. Крім того, розробники у низці випадків згодні на адаптацію своїх систем відповідно до специфічних потреб замовників.

2. Багатофункціональна система має більшу вартість без врахування вартості налагодження. Виходячи з цього доцільним є придбання програмного продукту з інтегрованими можливостями та з вбудованою мовою програмування, що дає змогу налагодити її під потреби конкретного підприємства.

3. Підприємства вибирають програмні продукти, що підтримуються розробником програмного забезпечення та набули поширення.

Ситуація, що склалася на ринку програмного забезпечення, зумовлює те, що переважна більшість малих і середніх підприємств використовує програмний конструктор "1С: Підприємство", тоді як великі підприємства – комп'ютерну інформаційну систему "Галактика", що має модульну структуру.

Користувачі цих програмних продуктів ведуть облік необоротних активів аналогічно до обліку інших активів, не враховуючи специфіки певного об'єкту обліку. З огляду на це необхідним є удосконалення порядку обліку необоротних активів: 1) у програмах типу конструктор; 2) у програмах модульного типу.

Формування даних про необоротні активи за допомогою програмного продукту "1С: Підприємство" здійснюється на основі Журналу документів, Журналу господарських операцій, Журналу проведення, Журналу розрахунків, довідників та списку констант [37]. Для реєстрації операцій з необоротними активами в Журналі господарських операцій використовують план рахунків, де для кожного рахунку передбачені такі показники: код рахунку; найменування

рахунку, ознаки обліку - кількісний, валютний, забалансовий; розділ балансу, до якого призначений рахунок; субkonto рахунку. Журнал записів містить перелік усіх типових бухгалтерських записів. Для документального оформлення операцій з необоротними активами використовують Журнал документів. Під час формування первинних документів застосовують список констант. Аналітичний облік необоротних активів здійснюється за допомогою довідників. Передбачено два довідники - "Інвестиції" і "Необоротні активи". У довіднику "Інвестиції" ведуть список об'єктів необоротних активів, створених підприємством самостійно або придбаних за плату, в обмін на інші активи. Він має тривірневу структуру, що відображує групування необоротних активів у розрізі групи необоротних активів, підгрупи (придбання), субпідгрупи (придбання, створення). Довідник "Необоротні активи" призначений для зберігання списку необоротних активів і використовується для ведення їхнього аналітичного обліку.

Основою для бухгалтерських записів у комп'ютерній системі обліку є книга обліку господарських операцій, де у формалізованому вигляді фіксують усі господарські операції підприємства. До цієї книги заносять усі бухгалтерські записи поточного звітного періоду, вона є узагальненим синтетичним та аналітичним бухгалтерським регістром і хронологічно впорядкованим списком записів по рахунках бухгалтерського обліку, крім того, вони є основним джерелом для формування бухгалтерських звітів. Загалом порядок обробки інформації про необоротні активи здійснюється у послідовності, поданій на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Обробка інформації про необоротні активи в програмах-конструкторах [20; 29; 31]

Наведений порядок потребує удосконалення, оскільки в програмі не передбачені:

- 1) реєстрація інформації про охоронні документи;
- 2) відсутність необхідності нарахування амортизації на окремі види необоротних активів;
- 3) можливості передавання права на використання об'єкта необоротних активів іншим суб'єктам господарської діяльності.

Оскільки в книзі обліку господарських операцій запис може складатися крім пари кореспондуючих рахунків і суми з інших допоміжних даних, то необхідним є зазначення в якості розрізів аналітики всіх необхідних даних. Зберігатися такі мають у формі заповнення довідника "Необоротні активи", що дасть змогу, по-перше, не збільшувати загальну кількість довідників у програмі, а по-друге, – вводити всі реквізити щодо необоротного активу відразу при введенні його в програму.

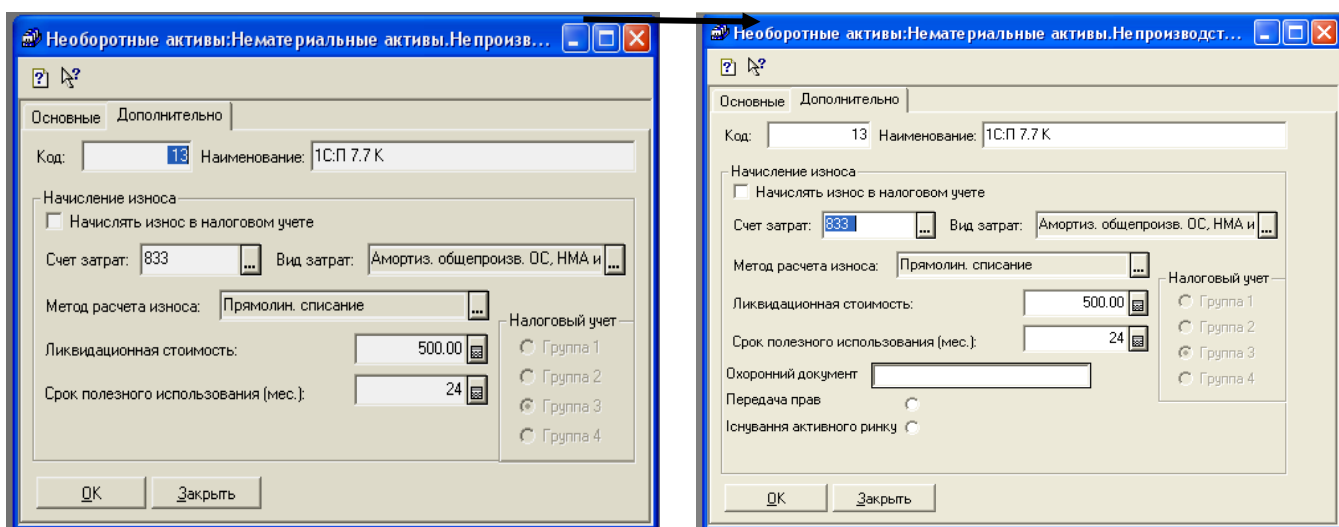
Такими даними мають бути:

- 1) охоронний документ;
- 2) передавання прав на використання об'єкта необоротних активів (значення так/ні);
- 3) існування активного ринку на об'єкт необоротного активу;

Крім того, поле з зазначенням методу нарахування амортизації доцільно встановити у значенні так/ні.

У результаті запропонованих змін закладка “Дополнительно” змінить свою форму (рис. 2.6).

Інформаційна система “Галактика” має модульну структуру, що передбачає групування інформації за окремими напрямками у розрізі модулів. Модулі згруповані за певними ознаками, об’єднуються в контури, які взаємодіють між собою.



До зміни

Після внесення змін

Рис. 2.6. Зміна закладки “Дополнительно” довідника “Необоротні активи”

Абстрагуючись від деталізації інформації про всі можливості програми, відобразимо місце модуля “Необоротні активи” в її структурі. Модуль “Необоротні активи” є окремим програмним продуктом, призначеним для обліку необоротних активів у складі цілісної інформаційної системи (рис. 2.7).

Модуль “Необоротні активи” дає змогу здійснювати такі облікові операції в частині необоротних активів:

- 1) створювати й вести картотеку необоротних активів;



Рис. 2.7. Місце модуля "Необоротні активи" в інформаційній системі "Галактика"

- 2) вести облік кількох однотипних об'єктів за допомогою інвентарної картки;
- 3) здійснювати всі операції з обліку необоротних активів, за винятком переоцінки;
- 4) провадити розрахунок амортизації по всій картотеці й по групі вибраних об'єктів залежно від терміну використання й методу амортизації;
- 5) отримувати в різних розрізах статистичні й бухгалтерські звіти;
- 9) зберігати історію ведення обліку об'єктів і на її основі вертатися до попередніх звітних періодів для здійснення коригувань і виправлення помилок.

Джерела надходження інформації про нематеріальні активи забезпечують модуль наступною інформацією:

- 1) модуль "Техніко-економічне планування" – даними про необхідні види необоротних активів, прогнозно маркетинговою інформацією, про існуючі

активні ринки необоротних активів;

2) модуль “Постачальники та покупці” – характеризує договірні відносини з контрагентами щодо необоротних активів;

3) модулі контур бухгалтерського обліку дають можливість відображувати інформацію про необоротні активи за допомогою типових записів на основі плану рахунків, а також отримувати інформацію про них у звітності підприємства;

4) модуль “Управління документооборотом” дає змогу здійснювати юридичне оформлення операцій з необоротними активами з використанням типових форм первинних документів та облікових реєстрів, проводити пошук пов’язаних документів, відстежувати документообіг на підприємстві.

На основі сформованих даних у модулі “Необоротні активи” у програмі є можливість проводити аналіз фінансової і господарської діяльності щодо використання однойменних активів.

Такий сценарій обробки документів є оптимальним для модульних систем, а отже, може використовуватися як алгоритм під час автоматизації обліку необоротних активів на великих підприємствах.

На складання звітності в умовах ведення паперового обліку витрачається досить багато часу та зусиль облікових працівників. Саме тому підприємці часто не можуть своєчасно отримати звіти, які є основними носіями інформації для прийняття управлінських рішень. Автоматизований облік відкрив перед обліковцями та керівниками можливості щодо оперативності та якості складання звітності.

Ринок бухгалтерських програм майже повністю задовольняє потреби бухгалтерів з формування звітності. Так, у комп’ютерній інформаційній системі “Галактика” існує окремий модуль для створення звітності, в “1С: Підприємство” передбачена можливість не лише використовувати вбудовані, а й створювати власні спеціалізовані звіти за умови володіння мовою програмування “1С”.

У кожній програмі бухгалтерського обліку є вмонтований генератор звітів. Однак жоден із запропонованих генераторів звітів не працює з

користувачем у простому діалоговому режимі. Для побудови нового звіту потрібно користуватися мовою запитів, що не завжди влаштовує бухгалтера. Автоматизована бухгалтерська система має надати такий засіб, застосовуючи який, користувач зміг би сам створити всі необхідні бухгалтерські і планово-фінансові звітні документи, не втрачаючи при цьому додатковий час на вивчення мови програмування.

Складання бухгалтерської звітності в умовах використання інформаційних технологій відкриває перед бухгалтером нові можливості щодо забезпечення користувачів необхідною інформацією, але водночас зумовлює багато невирішених питань. Так, актуальності набуває питання щодо оперативного подання звітності в умовах автоматизації та подання її через мережу Internet, налагодження програмного забезпечення до змін у законодавстві. Всі ці питання потребують докладного аналізу і в майбутньому є предметом окремих досліджень.

Під час вивчення питання організації обліку необоротних активів у КІС дослідженню підлягають такі аспекти:

- 1) технічне забезпечення в частині обробки і передавання даних про необоротні активи (з вказівкою на те, чи є комп'ютери автономними, чи підключеними до мережі, в тому числі і глобальної);
- 2) програмне забезпечення комп'ютерної обробки даних;
- 3) послідовність обробки облікової інформації про необоротні активи;
- 4) розділи та ділянки обліку, що функціонують у середовищі комп'ютерної обробки даних;
- 5) забезпечення архівації та зберігання даних.

Комп'ютерна система щодо бухгалтерського обліку необоротних активів має виконувати такі функції забезпечення безпеки даних:

- 1) поділ доступу до інформації про необоротні активи авторизацією користувачів за паролем;
- 2) шифрування даних про комерційну таємницю в разі передавання їх у режимі он-лайн;

3) наявність контролю за входом до системи і ведення журналу робочого часу;

4) контроль за періодичністю створення резервних (архівних) копій інформації.

На стадіях комп'ютерної обробки інформації та формування звітності внутрішній контроль здійснюється встановленням параметрів обробки та алгоритмів розрахунків у самій системі.

Введена до програми первинна інформація про необоротні активи в автоматичному режимі за розробленими алгоритмами переноситься до зведених документів, реєстрів обліку, звітності. Процедури управління процесом обробки даних, удосконалення алгоритмів і налагодження змінних параметрів процесу обробки, які виконує персонал замовника, підлягають вивченню з точки зору відповідності чинним вимогам, доцільності й ефективності.

Висновки до розділу 2

Дослідження інформаційного забезпечення економічної експертизи необоротних активів в Україні дало можливість сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Для ефективного управління необоротними активами необхідним є урегульованість питань, що стосуються їх облікового відображення, нарахування амортизації та визначення вартості об'єктів. Сучасні законодавчі акти з бухгалтерського обліку недосконалі. Провівши дослідження нормативних актів України визначено основні проблемні питання, які пов'язані з оцінкою основних засобів : неврегульованість понять справедливої, залишкової та балансової вартості законодавством України, розбіжності при віднесенні витрат до первісної вартості активів у бухгалтерському та податковому обліку тощо, які порушують об'єктивність бухгалтерської інформації. Визначення єдиних принципів оцінки основних засобів у

масштабах країни дасть змогу порівнювати показники однорідних засобів різних галузей народного господарства, робити їх узагальнення.

2. Результати порівняльного дослідження методики обліку основних засобів при надходженні та вибутті надали можливість розробити рекомендації з удосконалення вітчизняної практики. Зокрема, запропоновано використовувати замінити термін “залишкова вартість” на “балансову вартість”, що відповідає міжнародній практиці та призведе до однозначності даного виду оцінки; складовою первісної вартості повинні бути відсотки за користування кредитом, оскільки вони збільшують початкову вартість об’єкту основного засобу, який придбається за залучені кошти.

4. Така властивість основного засобу як моральне та фізичне зношення викликає багато дискусій, оскільки неправильне нарахування амортизації викривляє дані про необоротні матеріальні активи (занижує чи завищує його вартість).

5. За результатами компаративного аналізу вітчизняного та європейського законодавства у сфері обліку необоротних активів виявлено, що на українських підприємствах не використовують поняття понадпланової амортизації. Це питання заслуговує особливу увагу, оскільки дослідження якого призведе до виникнення можливості адаптації зарубіжного досвіду для удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

6. Проаналізувавши, як в комп’ютерних програмах з бухгалтерського обліку забезпечено виконання операцій, пов’язаних з обліком необоротних активів та розглянувши найвідоміші програми та оцінивши їх можливості, виявлено, що на ринку немає програмного продукту, у якому були б присутні всі функції. Тому під час вибору програми, яка б задовольнила потреби користувачів щодо обліку необоротних активів потрібно шукати систему, яка їх виконує. При цьому необхідно відштовхуватися від реальних потреб і можливостей підприємства. Крім того, розробники у низці випадків згодні на адаптацію своїх систем відповідно до специфічних потреб замовників.

7. Найпоширенішими програмними продуктами на ринку України є програмний конструктор “1С: Підприємство”, що використовується малими і середніми підприємствами, та комп’ютерна інформаційна система “Галактика”, яка має модульну структуру і використовується великими підприємствами. Користувачі таких програмних продуктів ведуть облік необоротних активів аналогічно до обліку інших активів, не враховуючи специфіки цього об’єкта обліку. Зважаючи на це, удосконалено порядок обліку активів: 1) у програмах типу конструктор; 2) у програмах модульного типу.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

3.1. Аудит – форма фінансового контролю

Проголошення незалежності та поступовий перехід економіки України до ринкових відносин привів до появи такого виду фінансового контролю як аудит.

В країнах з ринковою економікою – аудиторська перевірка – це норма, без якої неможливий цивілізований бізнес. Без такої незалежної перевірки надто ризиковано вирішувати, вкладати кошти в певну фірму чи ні. Чим більша сума контракту, тим більше підстав, щоб звернутись до послуг аудитора.

Аудит в сучасному його розумінні існує понад 150 років. Міжнародний досвід розвитку аудиту свідчить про те, що його виникнення було зумовлено такими економічними обставинами: неспівпадання інтересів між укладачами інформації (адміністрацією, менеджерами) і користувачами (власниками акцій, кредиторами або іншими особами) може привести до необ'єктивності інформації; при прийнятті господарських рішень, в основі яких лежить необ'єктивна інформація, можуть виникнути великі негативні економічні наслідки, перш за все збитки; щоб перевірити об'єктивність і достовірність одержаної інформації, необхідні спеціальні знання та досвід, якими не володіють користувачі інформації. Такі знання й досвід мають аудитори; користувачі інформації в більшості випадків не одержують доступу для безпосередньої оцінки якості інформації. Всі ці передумови призвели до виникнення незалежного фінансового контролю – аудиту [61, с. 32].

Саме слово – аудит походить від латинського слова «audio» – і в перекладі означає слухати.

Відповідно п. 1 до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «аудит фінансової звітності» - аудиторська послуга з

перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. У свою чергу, аудиторську діяльність цей Закон у п. 3 визначає як незалежну професійну діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [25].

У міжнародних стандартах з аудиту поняття «аудит» розкривається як «перевірка фінансових звітів або віднесеної до них фінансової інформації об'єкта незалежно від того, приносить прибуток або ні, його розміри і форми організації, коли така перевірка здійснюється з метою вираження подальшої думки» [45].

Розвиваючи цю тему, А. Аренса і Дж. К. Лоббека указують на наступне визначення суті аудиту «це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка підлягає кількісній оцінці і належать до специфічної господарської діяльності, з метою визначення і вираження у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [44, с. 77]. Дане визначення, у порівнянні з іншими, у більшому ступені розкриває його сутність, але не дозволяє чітко окреслити предмет аудиторського фінансового контролю.

Наприклад, Р. Адамс дав класичне визначення суті аудиту, за яким аудит (auditing) – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує й оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установленим

стандартам. Отже Р. Адамс вказує, що аудит суто практична діяльність [44, с. 77].

Популярною серед зарубіжних економістів є думка Д. Робертсона про те, що аудит – це, в першу чергу, діяльність, спрямована на зменшення підприємницького ризику: «Аудит – це процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів» [44, с. 78]. Дане визначення відображає лише деякі з завдань аудиту.

Б. Усач підкреслює, що аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників. Іншими словами, аудит – це надання практичної допомоги керівництву й економічним службам підприємства щодо ведення справ і управління його фінансами, а також щодо налагодження бухгалтерського фінансового й управлінського обліку, надання різних консультацій [8, с. 11].

М. Єржанов визначає аудит як «перевірку законності фінансово-господарської операції, достовірності бухгалтерського обліку та звітності підприємства незалежно від форм власності шляхом надання контрольних, консультаційних та експертних послуг на платній основі» [8, с. 11].

Аудит, як підкреслює Н. Гордієнко, відноситься до інтелектуальної діяльності, яка передбачає дослідження фінансово-господарської діяльності з метою її поліпшення та підвищення прибутковості відповідно до замовлень, наданих за угодами між аудиторськими організаціями і суб'єктами підприємницької діяльності [8, с. 11-12].

В. Андреев пише: «Аудиторська діяльність – це форма фінансового контролю, організована на комерційній основі, поряд з фінансовим контролем, який здійснюється у межах законодавства спеціально уповноваженими на те державними органами» [61, с. 23]. Однак, фінансовий контроль проводиться не тільки «спеціально уповноваженими на те державними органами», а мають місце також місцевий і внутрішньогосподарський, в тому числі і

корпоративний, фінансовий контроль, що здійснюються не тільки органами держави.

А. Ялбуганов вважає, що аудиторську діяльність, аудит можна визначити як ліцензовану підприємницьку діяльність атестованих незалежних юридичних і фізичних осіб (аудиторських організацій та аудиторів) – законних учасників економічної діяльності, спрямовану на підтвердження достовірності фінансової, бухгалтерської та податкової звітності, для зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для зацікавлених користувачів фінансової (бухгалтерської) звітності, що подається підприємством (організацією) власникам, а також іншим юридичним і фізичним особами [61, с. 24]. Таке визначення видається занадто громіздким і допускає неточності у формулюванні цілей і характеру аудиторської діяльності.

Описуючи історію виникнення і розвитку аудиту В. Сопко, В. Шило, Н. Верхоглядова, С. Ільїна, О. Брадул вважають, що аудит – це необхідна своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової діяльності, ведення обліку та аналізу [60, с. 19].

На відміну від попередніх авторів, Ф. Бутинець говорить про те ж саме, але вже в іншій термінологічній площині, відзначаючи, що аудит – це підприємницька діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання [61, с. 23].

Історично у світовій практиці законодавство формувалося з урахуванням регулювання власне аудиту – недержавного фінансового контролю, здійснюваного спеціалізованими суб'єктами. Результатом аудиту є висновки про стан фінансової (бухгалтерської) звітності – реальності статей балансу, достовірності бухгалтерського обліку, законності і доцільності господарських операцій.

Аудит спрямований на забезпечення майнових інтересів як конкретних осіб: власників (засновників та учасників), самих юридичних осіб, їх

кредиторів, інвесторів, так і інших осіб, які використовують фінансову (бухгалтерську) звітність.

Аудит поєднує приватно-правові та публічно-правові засади, при регулюванні цього виду діяльності використовуються як диспозитивний, так і імперативний методи. Так, зокрема, аудит – це форма фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення фінансової дисципліни, сприяння ефективності використання майна, додержання правил ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Адміністративно-правова інфраструктура детінізації економічних відносин включає адміністративно-правові норми, що визначають об'єкти контролю, суб'єктів контролю, їх функції та адміністративно-процесуальні процедури реалізації цих функцій з метою протидії тіншовим проявам. Такі адміністративно-правові норми закріплені в законах України, підзаконних нормативно-правових актах (постановах Кабінету міністрів), відомчих нормативно-правових актах (наказах тощо) [44, с. 34].

Останнім часом багато уваги приділяється підвищенню ефективності системи управління в організаціях, і, перш за все, системі внутрішнього контролю. Це призвело до того, що суб'єкти аудиторської діяльності стали враховувати зміни потреб клієнтів, оптимальний варіант для яких – вирішення комплексу проблем, з якими їм доводиться стикатися в процесі господарської діяльності (фінансово-бухгалтерських, правових, кадрових, маркетингових, управлінських і т.д.) за допомогою одного «радника». Аудитори стали більше займатися консультативною діяльністю, чим безпосередньо аудитом. Тому аудиторську діяльність нерідко визначають як своєрідну експертизу бізнесу. Суб'єкти аудиторської діяльності надають різного роду супутні аудиту послуги, нерідко в літературі іменуються «консалтинг».

Як вид професійної діяльності консалтинг існує порівняно недавно. Одним із перших професійних консультантів у цій сфері став засновник теорії наукового управління підприємством Фредерік Тейлор (автор відомої системи тейлоризму).

Перша фірма з менеджмент-консалтингу «служба дослідження бізнесу» (Business Research Services) була утворена в 1914 р. в Чикаго. У 20–30-х рр. такі фірми з'явилися в Європі (в першу чергу в Англії та Німеччині), в 40–50-і рр. – в інших регіонах світу (Азія, Африка, Латинська Америка) [96]. Ця галузь послуг найбільш розвинена в Північній Америці (США і Канаді), Західній Європі, Японії, Австралії, Новій Зеландії і Сінгапурі. Сьогодні консалтингові послуги зростають не тільки в Україні, але і у всьому світі. Основними причинами цього є конкуренція, структурні перетворення в фірмах, інтернаціоналізація і глобалізація бізнесу.

Підвищується попит на послуги в галузі міжнародних стандартів фінансової звітності, розробки та впровадження інформаційних систем з ведення бухгалтерської звітності, складеної за міжнародними стандартами, розробки інвестиційних проектів.

Однак, у чинному вітчизняному законодавстві, що регулює аудиторську діяльність, не встановлено ніяких критеріїв віднесення послуг до аудиторських, а подано лише приблизний, хоча і докладний перелік послуг, тотожних аудиту.

Для вирішення цієї проблеми можна звернутися до міжнародної практики. Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів визначає принципи, за якими можна відмежувати діяльність, не сумісну з бухгалтерською. Такий підхід, з одного боку, дає аудитору свободу прийняття рішень у ситуаціях, часто складних для формального розмежування, але, з іншого боку, покладає на нього і повну відповідальність.

Радою Аудиторської палатою України має бути прийнято рішення, в якому слід встановити новий перелік супутніх аудиту послуг, а також охарактеризувати їх, і, в разі необхідності (появи нових послуг), вносити до нього зміни постійно. Слід чітко розмежувати послуги, сумісні з проведенням обов'язкового аудиту, та послуги, не сумісні з проведенням обов'язкового аудиту.

Серед практиків досить поширена точка зору, згідно з якою надання (принаймні, понад деякого обсягу) консультаційних послуг з бухгалтерського

обліку клієнтам, є порушенням принципу незалежності. На нашу думку, консультування клієнтів не є порушенням принципу незалежності до тих пір, поки аудиторська фірма або аудитор не бере на себе обов'язки ведення або відновлення бухгалтерського обліку на рівні бухгалтерських регістрів відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23]. В іншому випадку будь-яка рекомендація щодо виправлення знайденої в процесі аудиту бухгалтерської помилки, відображена в письмовій інформації аудитора керівництву господарюючого суб'єкта, може вважатися неприпустимим консультуванням. Дана точка зору підкріплюється також положеннями ст. 7 Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», в якій «аудиторські послуги» визначаються як аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [25].

Аудиторський контроль відноситься до зовнішнього фінансового контролю, що здійснюється поряд з державним, місцевим, відомчим фінансовим контролем та контролем власника. У них різні об'єкти та завдання, хоча багато спільного у прийомах, та, по суті, в кінцевій меті – зміцнення фінансової дисципліни.

Об'єктом державного, місцевого та відомчого контролю є, в основному, централізовані грошові фонди, фінансові потоки держави та місцевого самоврядування, аудиту та контролю власника – переважно децентралізовані. Відмінність можна провести і за методами контролю. Для органів державного, місцевого та відомчого контролю – це ревізії, тематичні перевірки для аудиторських фірм та аудиторів – аудиторська перевірка, контролю власника – службове розслідування та тематична перевірка.

Одним із важливих питань удосконалення системи фінансового контролю є використання інформаційних ресурсів систем внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю, однією з яких є внутрішній аудит.

Внутрішній аудит важливий для великих і середніх підприємств, що характеризуються ускладненою структурою і різноманітністю видів діяльності. Під внутрішнім аудитом слід розуміти спосіб організації внутрішнього контролю функціонування всіх ланок управління організацією, який здійснюється співробітниками спеціалізованого підрозділу з метою допомоги адміністративному апарату організації.

Функціями внутрішнього аудиту є оцінка:

1) адекватності систем контролю – здійснення перевірок ланок управління, надання обґрунтованих пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і рекомендацій щодо підвищення ефективності управління;

2) ефективності діяльності – здійснення експертних оцінок різних сторін функціонування організації та надання обґрунтованих пропозицій щодо їх удосконалення.

Практична користь від створення відділу внутрішнього аудиту для кожної окремо взятої організації різна. На нашу думку, аргументами щодо доцільності його створення виступають наступні фактори:

1) це дозволить раді директорів або виконавчому органу налагодити ефективний контроль за автономними підрозділами організації;

2) цільові контрольні перевірки та аналіз, які проводяться внутрішніми аудиторами дозволять, виявити резерви виробництва та визначити найбільш ефективні напрями розвитку;

3) внутрішні аудитори, здійснюючи контроль, часто виконують консультативні функції стосовно посадових осіб фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб як в головному відділенні організації, так і в її філіях і дочірніх компаніях.

Менеджмент перевірених економічних суб'єктів зможе скоротити витрати на обов'язковий аудит, не втративши якості отримуваних послуг, і використовувати професійно функціонуючу службу внутрішнього аудиту, яка може надавати інформацію не тільки з питань бухгалтерської звітності, але і відносно інших [61, с. 170].

Разом із тим, система внутрішнього аудиту не завжди дозволяє досягти цілей, заради яких вона створена. По-перше, це пов'язано з тим, що діяльність суб'єкта має бути ефективною, а створення та підтримку засобів контролю неминуче вимагає витрат, і чим надійніше передбачається контроль, тим вище повинні бути витрати на нього. По-друге, слід враховувати суб'єктивний людський фактор. Оскільки у процесі обліку на господарюючому суб'єкті можуть допускатися помилки та хибно тлумачитися інструктивні матеріали, необхідно визначити у зв'язку з цим ризик системи внутрішнього контролю. Тобто є ймовірність того, що засоби внутрішнього контролю не будуть своєчасно виявляти суттєві викривлення бухгалтерської звітності [61, с. 171].

Зовнішні аудитори в Україні, в силу певних обставин, сьогодні взаємодіють з відділами внутрішнього аудиту не так тісно, як їхні закордонні колеги. Так, згідно з чинними нормативно-правовими актами зовнішній аудит проводиться незалежною аудиторською організацією або індивідуальним аудитором, які повинні слідувати і дотримуватись у своїй практичній роботі встановлені законодавчі та інші правила (стандарти) аудиторської діяльності. До кваліфікації незалежних зовнішніх аудиторів висуваються єдині загальноприйняті вимоги, а їх діяльність здійснюється в установленому нормативно-правовими актами порядку.

До вітчизняних внутрішніх аудиторів подібні вимоги не висуваються. Сьогодні український внутрішній аудит істотно відрізняється не тільки від зовнішнього аудиту, а й від внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах. Їх відмінність полягає у наступному:

1) незалежність внутрішнього аудитора умовна, оскільки визначається його підпорядкованістю в організації. Відсутні правові норми, що підкреслюють незалежність внутрішніх аудиторів від безпосереднього впливу керівництва економічного суб'єкта і його лінійних підрозділів;

2) відсутні професійні стандарти діяльності внутрішніх аудиторів;

3) немає єдиних вимог до професійного та освітнього рівня внутрішніх аудиторів.

Слід зазначити, що сьогодні головна відмінність внутрішніх і зовнішніх аудиторів в Україні не в цілях та завданнях, які вони покликані вирішувати, а в тому, що на практиці внутрішнім аудитом на вітчизняних підприємствах називаються служби та підрозділи, які не в змозі виконати функції і завдання, властиві поняттю внутрішнього аудита.

Міжнародний досвід показує, що становлення інституту внутрішнього аудиту проходить ті ж стадії, що й зовнішній аудит. У 1941 р. був створений Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors) [44, с. 83]. Інститут був організований для підвищення професійних знань і освіти внутрішніх аудиторів. Інститут внутрішніх аудиторів присвоює звання «присяжний внутрішній аудитор» (CIA). Інститутом був складений етичний кодекс внутрішніх аудиторів, розроблені стандарти з професійної практики проведення внутрішнього аудиту та положення за стандартами внутрішнього аудиту. Представлена інформація з міжнародної практики свідчить, що вітчизняна практика ще далека від ситуації, коли внутрішні аудитори підприємств зможуть виступати достатньо професійними незалежними аудиторами, а зовнішні аудитори повною мірою зможуть використовувати результати внутрішнього аудиту при проведенні аудиторських перевірок.

Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна перевірка та консультування, спрямовані на поліпшення діяльності підприємства. Внутрішній аудит допомагає підприємству в досягненні його цілей, забезпечуючи систематичну оцінку та підвищення якості процесу управління. Найважливішою функцією внутрішнього аудиту є незалежна оцінка системи внутрішнього контролю, що включає контроль за складанням фінансової звітності [44, с. 84]. Внутрішній аудит, в свою чергу, також повинен проходити оцінку незалежної сторони (наприклад, зовнішніх аудиторів, аудиторського комітету).

Після завершення аудиторської перевірки службою аудиту складається аудиторський висновок (звіт), в якому міститься вичерпна думка аудиторів про відповідність представленої фінансової та іншої інформації. При цьому аудитори

виходять з того, що вони проводять перевірки в інтересах підприємства і повинні допомагати керівництву підприємства та його установ краще виконувати їх функції.

Підсумовуючи вищезазначене, можемо дійти висновку, що аудит це форми фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення фінансової дисципліни, сприяння ефективності використання майна, додержання правил ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Аудит – це вид підприємницької діяльності, бо він, з одного боку, регулюється як і всі інші види підприємницької діяльності, з іншого, як специфічний вид контрольної діяльності стосовно його підприємницької спрямованості має певні адміністративно-правові обмеження.

Таким чином, для досягнення кінцевої мети фінансового контролю необхідна скоординована робота всіх контрольних органів, що входять у підсистему державного, місцевого контролю та аудиту, тобто зовнішнього контролю, а також внутрішнього контролю. Для цього необхідно:

1) покласти на Аудиторську палату України обов'язок розробляти і затверджувати в межах своєї компетенції обов'язкові для виконання всіма організаціями на території України стандарти внутрішньогосподарського аудиту, що встановлюють принципи, правила і способи його організації;

2) внести необхідні зміни до нормативно-правових актів, що регулюють діяльність окремих видів юридичних осіб.

3.2. Організаційно-методичні аспекти аудиторської перевірки операцій з необоротними активами

Необоротні активи є одним з об'єктів аудиту, що забезпечують господарську діяльність підприємства. Метою аудиту необоротних активів є формування думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності.

Аудитор, який здійснює аудит операцій з необоротними активами перевіряє дотримання підприємством методики обліку вимогам Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” та їх визнання, достовірності даних про необоротні активи, вміщених у фінансовій звітності суб’єктів господарювання.

Визначена таким чином мета передбачає виконання аудитором двох основних завдань щодо визначення:

- 1) законності прийнятої на підприємстві методики обліку необоротних активів;
- 2) достовірності даних про необоротні активи, відображених у фінансовій звітності.

Така кількість завдань є мінімально достатньою для проведення аудиту в цьому аспекті, тому заперечуємо деталізацію цих завдань і вважаємо їх такими, що лише різною мірою деталізують вказані прийоми і способи такого аудиту.

З метою виконання цих завдань предметною сферою дослідження операцій з необоротними активами є отримання фактографічної інформації у процесі аудиту за напрямками, поданими у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Предметна сфера дослідження операцій з необоротними активами

<i>№ з/п</i>	<i>Предметна сфера</i>	<i>Інформаційні джерела</i>
1	Дотримання критеріїв віднесення об’єктів до необоротних активів	Договори на придбання (створення) необоротного активу; нормативно-правові акти; охоронні і реєстраційні документи на об’єкти необоротних активів
2	Документальне оформлення операцій з необоротними активами	Первинні документи щодо надходження необоротних активів, документи щодо відображення амортизаційних відрахувань, документи щодо внутрішнього переміщення необоротних активів, документи щодо вибуття необоротних активів

<i>Продовження таблиці 3.1</i>		
3	Організація бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами	Порядок формування первісної вартості необоротних активів; визначення терміну корисного використання необоротних активів; правильність нарахування амортизаційних відрахувань; терміни відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо надходження, вибуття і амортизації необоротних активів, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, результати проведених інвентаризацій, відображення в обліку надання і отримання прав на використання необоротних активів, наказ про облікову політику підприємства
4	Розкриття інформації про необоротних активи в фінансовій звітності	Форми фінансової звітності
5	Оподаткування операцій з необоротними активами	Методика визначення бази оподаткування по податку на прибуток, в частині операцій з необоротними активами, інформації щодо сум ПДВ

Процес здійснення аудиту можна поділити на три основні етапи:

- 1) планування;
- 2) здійснення аудиторських процедур по суті (отримання аудиторських доказів);
- 3) узагальнення і документальне оформлення результатів аудиту.

Повнота інформації про внутрішній контроль є основним чинником адекватного планування процесу аудиту й отримання даних, достатніх для складання об'єктивного висновку.

Обов'язковим етапом аудиту необоротних активів є планування. Планувати проведення аудиту потрібно на підставі попереднього аналізу

діяльності підприємства, що перевіряється, оцінки масштабу майбутніх робіт і внутрішнього контролю, що застосовується.

На етапі планування визначають процедури, які потрібно використати в процесі перевірки, а також доцільність залучення до роботи інших експертів і допоміжний персонал та спланувати їх діяльність, отримавши згоду клієнта.

Планування передбачає оцінку чинників, що дають змогу експерту скласти певну думку про стан системи обліку і контролю господарського суб'єкта в частині операцій з необоротними активами, а також проаналізувати основні види операцій, що здійснюються з цим видом активів.

Обов'язковою складовою процесу планування аудиту необоротних активів є ідентифікація джерел інформації, на підставі перевірки яких будуть зроблені висновки за результатами перевірки. За кожним напрямком перевірки необхідно навести перелік первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, форм звітності, що містить розділи, в яких наведена інформація про основні засоби, а також інших документів, які мають безпосереднє відношення до об'єкту перевірки. В процесі аудиту необоротних активів доцільно використовувати наступні документи: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, типова форма № ОЗ-1, акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, типова форма № ОЗ-2, акт на списання основних засобів, типова форма № ОЗ-3, акт на списання автотранспортних засобів, типова форма ОЗ-4, акт про встановлення, пуск та демонтаж будівельної машини, типова форма № ОЗ-5, інвентарна картка обліку основних засобів, типова форма № ОЗ-6, опис інвентарних карток по обліку основних засобів, типова форма № ОЗ-7, картка обліку руху основних засобів, типова форма № ОЗ-8, інвентарний список основних засобів, типова форма № ОЗ-9, облікові реєстри синтетичного обліку необоротних активів: відомості (відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій, журнали (журнал 4 за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35); книги, інвентаризаційні відомості, які підтверджують фактичний стан та

наявність основних засобів, головна книга за рахунками 10, 11, 12, 13, 15, 18, контракти, договори оренди, страхові поліси, розрахунки амортизаційних відрахувань по основних засобах, наказ про облікову політику в частині обліку необоротних активів, первинні документи із розрахунків з постачальниками (підрядниками) основних засобів, акти оцінки необоротних активів [12; 50;54].

Після планування аудиту операцій з необоротними активами аудитор може переходити до етапу перевірки операцій з необоротними активами.

Виходячи з поняття і природи необоротних активів вважаємо, що аудит цих об'єктів обліку необхідно проводити за схемою, наведеною на рис. 3.1.

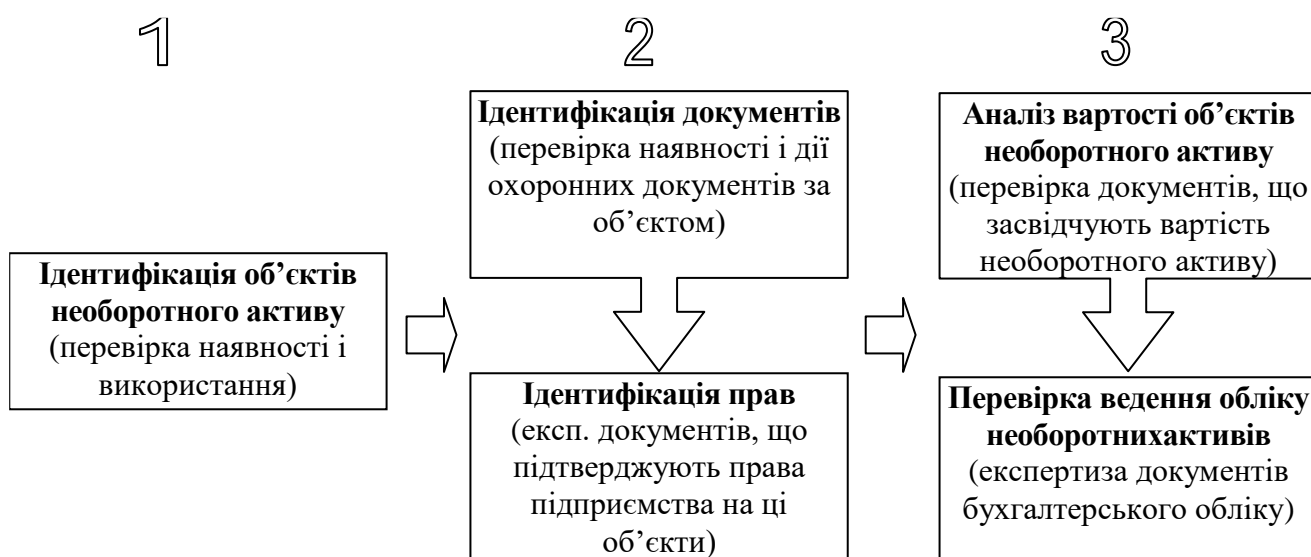


Рис. 3.1. Послідовність аудиту наявності і руху необоротних активів

Виконання першого етапу досягається через перевірку документів, в яких об'єкт, що перевіряється, описаний, зображений або іншим чином зафіксований на матеріальному носії. Таким документом може бути опис технології виробничого процесу, конструкторська документація із зображенням зразків продукції, програма для ЕОМ, база даних тощо.

Основним на цьому етапі є забезпечення можливості ідентифікації необоротного активу і встановлення факту його наявності та використання підприємством.

На основному етапі проведення аудиту необоротних активів доцільно проводити перевірку за наступними напрямками:

- 1) перевірка документального оформлення і відображення в обліку надходження необоротних активів;
- 2) перевірка операцій з переданими в оренду необоротних активів;
- 3) контроль операцій, пов'язаних з реалізацією необоротних активів;
- 4) контроль відображення в обліку ліквідації необоротних активів;
- 5) перевірка доцільності і правильності здійснення переоцінки та індексації необоротних активів;
- 6) контроль розрахунку амортизації (зносу) необоротних активів в бухгалтерському і податковому обліку;
- 7) перевірка правильності відображення в обліку витрат, які пов'язані з поліпшенням та ремонтом основних засобів;
- 8) контроль ефективності використання необоротних активів [18; 22; 58].

Важливу роль в процесі діяльності підприємства відіграють такі складові необоротних активів як нематеріальні активи, тому при їх перевірці слід звернути увагу на те, що характерною особливістю таких нематеріальних активів як об'єкти промислової власності є наявність офіційних документів, що засвідчують права на них: патенти на винаходи і промислові зразки, свідоцтва на корисні моделі і товарні знаки. Саме з ними і пов'язаний основний етап аудиту операцій за цими активами.

Під час перевірки охоронних документів необхідно враховувати такі критерії: об'єкт, терміни дії і територію використання. Особливо це стосується свідоцтва на товарну марку, що діє лише щодо встановленого переліку об'єктів, а щодо інших є недійсною.

Під час перевірки термінів дії патенту слід враховувати, що дія охоронних документів може бути припинена достроково внаслідок офіційного визнання його недійсним, через несплату державного мита тощо.

Аудитор також має враховувати, що патент видається лише в одному примірнику (у разі використання об'єкта нематеріальних активів за ліцензією).

Таким чином, перевірка охоронних документів потребує участі кваліфікованих спеціалістів, що можуть здійснити об'єктивну перевірку дійсності цих документів.

Наступним етапом є перевірка документів, що підтверджують права підприємства на даний вид необоротного активу. Для об'єктів, що не мають офіційного підтвердження, це можуть бути договори на створення і передавання науково-технічної продукції, які підтверджують факт створення і фінансування об'єкта, або документи що підтверджують передавання підприємству прав на об'єкти нематеріальних активів (авторський договір тощо).

Для об'єктів промислової власності можливі три варіанти виникнення прав підприємства на дані об'єкти, а отже, і три сценарії документального оформлення їх:

- 1) створення безпосередньо на підприємстві чи на його замовлення (в цьому разі підприємство буде патентоутримувачем);
- 2) створення на іншому підприємстві з подальшим передаванням підприємству, яке перевіряють (в патентному відомстві наявний договір про передавання патенту);
- 3) використання за ліцензією (наявність ліцензійного договору).

Основний зміст цього етапу полягає у перевірці дійсності прав підприємства на нематеріальні активи, обсяг цих прав (чи є підприємство власником, чи має лише право на використання об'єкта нематеріальних активів), термін дії прав і інших договірних умов закріплення права власності і права на використання об'єктів нематеріальних активів. Лише після цього доцільно проводити перевірку вартісних показників нематеріальних активів, правильність проведення оцінки та переоцінки нематеріальних активів.

Останнім етапом аудиту є перевірка документального оформлення операцій з необоротними активами.

Виконання цього етапу передбачає вивчення документального оформлення наявності об'єктів необоротних активів, правильності відображення їх первісної вартості, аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів нарахування їх зносу, а для цього слід використати відповідні рахунки, призначені для обліку та узагальнення інформації про їх наявність та рух. Джерелами інформації також є: інвентаризаційні описи, результати поточної інвентаризації, інвентарні картки обліку нематеріальних активів, Головна книга.

Важливим етапом аудиту необоротних активів є перевірка правильності нарахування амортизації. Основними джерелами інформації на цьому етапі контролю є наказ про облікову політику підприємства, відомості нарахування амортизації, відомості розподілу амортизаційних відрахувань.

Визначення правильності списання об'єктів необоротних активів з балансу передбачає відповідність показників синтетичного й аналітичного видів обліку та їх зносу залишкам, записаним у Головній книзі і балансі.

Для проведення аудиту необоротних активів і юридичного аналізу первинних бухгалтерських документів, що підтверджують право на їх власність, залучають відповідних фахівців. З початку аудиту необхідно перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, де описано сам об'єкт, або документи, де підтверджується створення об'єкта.

Бухгалтерський облік необоротних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами, тобто за сукупністю однотипних за призначенням і умовами використання. Також необхідно встановити: чи правильно отриманий або придбаний необоротний актив відображується в балансі, чи відповідає встановленим критеріям спосіб зарахування необоротних активів на баланс (активи мають зараховуватися за первісною вартістю), чи збільшувалася на підприємстві первісна вартість, які витрати на придбання (створення) мало підприємство, на якому рахунку ці витрати накопичуються у разі придбання необоротних активів в обмін на корпоративні права, у який спосіб визначається залишкова справедлива вартість.

Щодо необхідності суцільної перевірки об'єктів необоротних активів у працях з контролю відсутній єдиний підхід щодо застосування способів вивчення операцій з необоротними активами.

Оскільки необоротні активи зазвичай мають велику вартість і пов'язані з ключовими питаннями в діяльності господарюючого суб'єкта, тому операції з необоротними активами слід вивчати у суцільному порядку, що зумовлено незначним обсягом необоротних активів.

За відсутності окремого виду необоротних активів господарюючий суб'єкт не має права здійснювати певні види діяльності або користуватись об'єктами, на які видається спеціальний дозвіл, тому їх суцільна перевірка має бути не вибірковою, а суцільною. Суцільна перевірка нематеріальних активів реалізується через їх інвентаризацію.

Характерною особливістю аудиту необоротних активів є перевірка об'єктів і аналіз прав, що впливають з них. Саме тому під час проведення аудиту необхідною перевіркою є юридичної форми документів, що може бути лише здійснено за умови долучення до аудиту консультантів і експертів (патентних повірених), які спеціалізуються з цих питань.

Висновки до розділу 3

У результаті проведених досліджень нами були зроблено такі висновки та внесено пропозиції:

1. Аудит – підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності юридичних осіб та приватних підприємців (клієнтів) з метою встановлення її достовірності, відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству України, з одного боку, з іншого – це вид адміністративно-правового впливу на делікти (правопорушення у фінансовій сфері). Надано авторське визначення поняття «аудит» як форми фінансового контролю, яке спрямована на запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення фінансової дисципліни, сприяння

ефективності використання майна, додержання правил ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

2. Розроблено порядок здійснення аудиту необоротних активів. Такий порядок передбачає: 1) перевірку факту наявності та використання необоротного активу; 2) перевірку наявності і дії документів за об'єктом; 3) перевірка документів, що підтверджують права підприємства на ці об'єкти; 4) перевірку документів, що засвідчують вартість необоротного активу; 5) аудиторська перевірка документів бухгалтерського обліку.

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення завдання, яке полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад аудиту необоротних активів підприємства. Проведене дослідження дало змогу сформулювати низку висновків, що підтверджують розв'язання завдань відповідно до поставленої мети.

6. Аналіз діючих нормативних актів України, що регулюють питання обліку необоротних активів, та положень Міжнародних стандартів фінансової звітності дозволив виокремити відмінності критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ (у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об'єкту основних засобів, а в Україні в бухгалтерському обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів та ін.).

7. Дослідивши класифікацію і склад необоротних активів, пропонуємо ознаку “за основними функціональними видами” перейменувати у “за характером прояву” та класифікувати необоротні активи (довгострокові засоби) на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділяємо окремо групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи.

8. Дослідження балансових звітів інших країн світу виявило, що найпоширенішою класифікацією необоротних активів є класифікація за функціональними видами, оскільки цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Також нами запропоновано здійснювати поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.

9. Дослідження свідчать, що оцінка активів є складним питанням у вітчизняних умовах. Це зумовлюється специфікою даної облікової категорії,

відсутністю вироблених вітчизняних стандартів оцінки, недостатньо сформованим активним ринком, наслідком чого є обмеженість інформації для проведення адекватної оцінки. У роботі підкреслено, що у зв'язку з відсутністю обґрунтованого механізму оцінки активів виникає недостовірне їх відображення за статтями фінансової звітності. Тому вибір і обґрунтування формування методичних аспектів оцінки в обліку є важливими питанням.

10. Для ефективного управління необоротними активами необхідним є урегульованість питань, що стосуються їх облікового відображення, нарахування амортизації та визначення вартості об'єктів. Сучасні законодавчі акти з бухгалтерського обліку недосконалі. Провівши дослідження нормативних актів України визначено основні проблемні питання, які пов'язані з оцінкою основних засобів : неврегульованість понять справедливої, залишкової та балансової вартості законодавством України, розбіжності при віднесенні витрат до первісної вартості активів у бухгалтерському обліку тощо, які порушують об'єктивність бухгалтерської інформації. Визначення єдиних принципів оцінки основних засобів у масштабах країни дасть змогу порівнювати показники однорідних засобів різних галузей народного господарства, робити їх узагальнення.

11. Проаналізувавши, як в комп'ютерних програмах з бухгалтерського обліку забезпечено виконання операцій, пов'язаних з обліком необоротних активів та розглянувши найвідоміші програми та оцінивши їх можливості, виявлено, що на ринку немає програмного продукту, у якому були б присутні всі функції. Тому під час вибору програми, яка б задовольнила потреби користувачів щодо обліку необоротних активів потрібно шукати систему, яка їх виконує. При цьому необхідно відштовхуватися від реальних потреб і можливостей підприємства. Крім того, розробники у низці випадків згодні на адаптацію своїх систем відповідно до специфічних потреб замовників.

12. Найпоширенішими програмними продуктами на ринку України є програмний конструктор "1С: Підприємство", що використовується малими і середніми підприємствами, та комп'ютерна інформаційна система "Галактика",

яка має модульну структуру і використовується великими підприємствами. Користувачі таких програмних продуктів ведуть облік необоротних активів аналогічно до обліку інших активів, не враховуючи специфіки цього об'єкта обліку. Зважаючи на це, удосконалено порядок обліку активів: 1) у програмах типу конструктор; 2) у програмах модульного типу.

13. Аудит – підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності юридичних осіб та приватних підприємців (клієнтів) з метою встановлення її достовірності, відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству України, з одного боку, з іншого – це вид адміністративно-правового впливу на делікти (правопорушення у фінансовій сфері). Надано авторське визначення поняття «аудит» як форми фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення фінансової дисципліни, сприяння ефективності використання майна, додержання правил ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

14. Розроблено порядок здійснення аудиту необоротних активів. Такий порядок передбачає: 1) перевірку факту наявності та використання необоротного активу; 2) перевірку наявності і дії документів за об'єктом; 3) перевірка документів, що підтверджують права підприємства на ці об'єкти; 4) перевірку документів, що засвідчують вартість необоротного активу; 5) аудиторська перевірка документів бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдєєнко А. А. Аудит необоротних активів підприємства [Текст] / А. Авдєєнко // Аудитор України. – 2011. -№2.- С. 4-10.
2. 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.
3. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121
4. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – С. 12
5. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005
6. Адамик, О. В.; Саченко, С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293-299 http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf
7. Андросова О. Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту [Текст] / О. Ф. Андросова, К. А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - №3. – Т.3. – С.250-255. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_3_3/250-255.pdf.
8. Аудит : методика і організація : навч. посіб. [Текст] / [Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна та ін.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. - Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319с.

9. Аудит : навч. посіб. [Текст] / [С. І. Дерев'яно, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін.]. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380с.
10. Баранова А. О. Аудит : навчальний посібник [Текст] / А. О. Баранова, Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. - Х : ХДУХТ, 2017.- 246с.
11. Білоусов А. Переоцінка основних засобів: особливості проведення і відображення в бухгалтерському обліку [Текст] / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 11. - С. 15-22.
12. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні : теорія, методологія, організація [Текст] / В. П. Бондар. – Ж.:ЖДТУ, 2008. – 456с.
- 13.Бондаренко О.М. Організація обліку : навч. посіб. [Текст] / О. М. Бондаренко, А. С. Нельга.- К. : «НАУ-друк», 2009. - 216с.
14. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства [Текст] / Т.Бурова // Науковий вісник МНУ ім.В.О.Сухомлинського. – 2016. - № 1. - С.33-38.
15. Бухгалтерський облік : навч. посібник [Текст] / [Ю. А. Верига, М. О. Виноградова, Т. В. Гладких та ін.] - К :Центр учбової літератури, 2010. - 500с.
16. Вишневецька В. Обладнання повністю амортизовано : що з ним робити [Текст] / В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2016. - №105. – С.32-36.
17. Вовк А. А. Основні засоби : проблеми характеристики наявності, руху, класифікації і оцінки ефективності використання [Текст] / А. А. Вовк, Ю. А. Вовк, З. В. Чуприкова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. - №50. – С.217-221.
18. Войтенко Т. Ремонти і поліпшення основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку [Текст] / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. -№61. – С.40-46.
19. Волоська Н. Р. Аналіз стану та шляхи покращення використання основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / Н. Р. Волоська // НТК ВНТУ. – 2016. – Режим доступу : <http://conferences.vntu.edu.ua/index.php/all-fm-2016/paper/view/664/334>.
20. Габрук О. Переоцінка основних фондів: податковий облік [Текст] / О.

Габрук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №8. – С.23-25.

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

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

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

24. Голенко О. Нематеріальні активи [Текст] / О. Голенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 40. -С. 28-33.

25. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навч. посіб. [Текст] / Б.Є.Грабовецький. - К. : ЦУЛ, 2009. - 256 с .

26. Грачова Р. П. П'ять методів амортизації [Текст] / Р. Грачова // Дебет – Кредит. – 2006. - № 31. – С. 28 – 35.

27. Грачова Р. Облік нематеріальних активів за МСФЗ і П(С)БО [Текст] / Р. Грачова // Дебет-кредит.- 2008. - №43. – С.10-13.

28. Гречко С. М. Процес надходження основних засобів : юридичні та облікові аспекти [Текст] / С. М. Гречко // Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». – Тернопіль. - 2012. – С.90-91.

29. Гриньов Б. Нематеріальні активи - проблеми вартісної оцінки [Текст] / Б. Гриньов // Україна-Бізнес. -2008. - № 5.-С. 18-25.

30. Гуцаленко Л. В. Організація обліку та аудиту основних засобів [Текст] / Л. В. Гуцаленко, А. С. Гловюк, І. В. Ковальчук // економіка і суспільство. – 2017. - №8. – С.741-747.

31. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [Текст] /Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. - К. : Центр учбової літератури, 2016. - 424с.

32. Домбровська Н.Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація [Електронний ресурс] / Н. Домбровська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2012. - №9(33) .Ч.1./http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_1/48.

33. Євтушенко О.А. Теоретичні аспекти оцінки відтворення основних засобів [Текст] / О.Євтушенко // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.166-167.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

47. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства [Текст] / О.В.Коваленко, І.В.Громова //

Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – Вип.7.
– С.20-27.

48. Ковальчук Є.К., Панасюк В.М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством // Міжнар. зб. наук, праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – Випуск 3 (18). – С. 93-101

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

67. Облік основних засобів і нематеріальних активів. Автоматизація обліку «1С: Бухгалтерія» [Текст] // Галицькі контракти. - 2010. - С.10-18.
68. Обнявко О. В. Проблеми класифікації основних засобів [Текст] / О. В. Обнявко, О. О. Швець // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Херсон, 2016. – 452с.
69. Огійчук М.Ф. Аудит : організація і методика : навчальний посібник [Текст] / Огійчук М.Ф., Новиков І.Т., Рагуліна І.І.- К. : Алерта, 2012.-664с.
70. Огородник М.М. Амортизація основних засобів у системі менеджменту підприємства [Текст] / М.Огородник // Матеріали науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів. - 2012. – С.212-213.
71. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91
72. Панасюк В.М., Підлужна Н.М. Формування інформаційно-аналітичної бази підприємства // Проблеми економіки України. – 2006. – С. 79-83
73. Пашкевич М.С. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М. С. Пашкевич, Н. Л. Шишкова. –Дніпро : НГУ, 2017.-182с. – Режим доступу: [http:// nmu.org.ua](http://nmu.org.ua).
74. Петрик О. Методологічні аспекти аудиту основних засобів підприємства [Текст] / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 3. - С. 33 – 39.
75. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www. ligazakon. ua](http://www.ligazakon.ua).

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

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

78.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

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

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

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

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

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

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

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

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

87. Синкевич Н. І. Економічний аналіз : курс лекцій [Текст] / Н. І. Синкевич. - Тернопіль : ТНТУ ім. І.Пулюя, 2018.-97с.

88. Сметанко О.В. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту основних засобів [Текст] / О. Сметанко // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.439-441.

89. Старицький Т. Методичні основи економічної діагностики відтворення і ефективності використання основного капіталу [Текст] / Т. Старицький // Агроінком. - 2005.- №7. – С.56-60.

90. Стрельбіцька Ю.Г. Відображення основних засобів підприємства в системі бухгалтерського та податкового обліку [Текст] / Ю. Стрельбіцька // Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». – Львів. - 2011. – С.451-454.

91. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія і практика [Текст] / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2011.- 392с.

92. Тимошенко М. М. Організація і методика аудиту основних засобів / М. М. Тимошенко, Н. М. Бразілій [Електронний ресурс] // Економіка та держава. – 2011. - №2. – С.104-109. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2011_24/articles/20.pdf.

93. Трофимчук В.Я. Проблемні аспекти вибору методів нарахування амортизації основних засобів на підприємствах [Текст] / В.Трофимчук // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні». – Тернопіль. - 2010. – С.153-154.

94. Турецький А. М. Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов [Текст] / А. М. Турецький // Все о бухгалтерском учете. – 2008. - № 10. – С. 5-6.

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

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

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

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

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

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

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

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

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