

**Міністерство освіти і науки України**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра фінансового контролю та аудиту**

**ДОМІТРАК ЛЮБОВ МИХАЙЛІВНА**

**АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ  
АКТИВАМИ**

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

Науковий керівник  
К.е.н., доцент Саченко С.І.

Тернопіль 2020

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У складі майна підприємства значну частку займають необоротні активи. Вони, як і раніше, залишаються важливими факторами виробництва, які визначають не тільки якість продукції, продуктивність праці, але показники рентабельності. Операції з необоротними активами знаходять своє відображення у первинних документах, облікових регістрах і фінансовій звітності. Достовірна облікова та звітна інформація потрібна різним суб'єктам: менеджерам – для розробки альтернативних варіантів фінансової стратегії підприємства; партнерам – при прийнятті рішення про співпрацю; банкам – під час розробки умов кредитування діяльності; потенційним інвесторам – під час вибору об'єкта інвестування. Достовірність відображення в обліку підприємства операцій з необоротними активами підтверджується при проведенні незалежного фінансового контролю – аудиторської перевірки.

Питанням організації і методики аудиту необоротних активів приділяли увагу такі відомі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, В. Ф. Голов, Г.М. Давидов, М. В. Кужельний, М. В. Мельник, О.А. Петрик, В. Я. Савченко, В. О. Шевчук, Л. М. Янчева та інші. Незважаючи на важливість отриманих результатів, до складу питань, які потребують подальшого вивчення, варто віднести: питання класифікації, оцінювання вартості об'єктів необоротних активів, операції із зменшення корисності, переоцінки та амортизації необоротних активів тощо.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість аудиту необоротних активів для сучасних потреб управління зумовили вибір теми та визначили спрямованість наукового дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у вивченні діючої методики аудиту необоротних активів та розробка заходів з її удосконалення.

Досягнення поставленої мети зумовило визначення та виконання наступних завдань:

- дослідити історичний аспект розвитку та проаналізувати сучасні трактування дефініції «необоротні активи»;
- систематизувати основні ознаки класифікації необоротних активів як об'єктів аудиту;
- розглянути діючу систему оцінювання та визнання необоротних активів;
- визначити основні напрямки формування стратегії аудиторської перевірки операцій з необоротними активами;
- узагальнити методику аудиту операцій з матеріальними необоротними активами, нематеріальними активами і фінансовими активами.

**Об'єктом дослідження** є процеси аудиту операцій з необоротними активами господарюючих суб'єктів.

**Предметом дослідження** є теоретико-методичний інструментарій та практичні аспекти організації і методики аудиту необоротних активів суб'єктів господарювання.

**Методи дослідження.** Для вирішення поставлених завдань використано як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, абстрагування, конкретизація), так і емпіричні (документування, розрахунково-аналітичні). Крім того, застосовано методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття економічного змісту категорії «необоротні активи»; комплексного і системного підходів – для систематизації ознак класифікації необоротних активів як об'єктів аудиту; абстрактно-логічні – для формулювання теоретичних висновків і узагальнень; графічні методи застосовувалися для наочного відображення результатів дослідження.

Теоретичною та методологічною основою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців за обраною проблематикою, законодавчі акти, нормативні документи, інструктивні матеріали, що регламентують порядок обліку та аудит операцій з необоротними активами, матеріали ТОВ «Аудиторська фірма «Галичина-аудитсервіс», а також дані бухгалтерського обліку ПП «Алькон».

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що результати дослідження відображено оформлено у вигляді практичних висновків, які можуть бути використані в контрольно-аналітичній практиці господарюючих суб'єктів. Це допоможе менеджерам в обґрунтуванні управлінських рішень пов'язаних з використанням необоротних активів.

**Обсяг і структура роботи.** Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

**Публікації.** За темою дослідження опубліковано наукову статтю у збірнику праць студентів кафедри фінансового контролю та аудиту.

## РОЗДІЛ 1

### СУТНІСТНА ХАРАКТЕРИСТИКА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Необоротні активи як економічна та облікова категорія

Разом із розвитком економічної науки і бухгалтерського обліку відбувалося формування поняття «необоротні активи». Це поняття можна вважати похідним від категорії «капітал», яку вивчали такі творці економічної теорії як Дж. Кларк, К. Маркс, А. Маршалл, У. Петті, Д. Рікардо, П. Самуельсон, Ж.Б. Сей .А. Сміт, І. Фішер. Вони дотримувалися таких підходів [40]:

- капітал – є засобами виробництва, виробничим устаткуванням ( [Кларк Дж.Б ];
- капітал – є один із факторів виробництва (А. Маршалл, Ж.Б. Сей);
- капітал – є накопиченою працею, втіленою у знаряддях виробництва, нематеріальних цінностях, знаннях, навичках і здібностях людини (К. Маркс, А Сміт).

Проведене у [48] дослідження свідчить, що у економічній теорії для позначення поняття «необоротні активи» застосовувалися і інші категорії. Ними є: майно (нематеріальне, рухоме, нерухоме), нерухомість, засоби праці, економічні, технічні, нематеріальні, капітальні ресурси, основні виробничі фонди, продуктивні фонди, капітальні блага, капітальні активи, постійний капітал. 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. При цьому наголошувалося на їх довгостроковому використанні, здатності зношуватися протягом строку використання, який є більшим, ніж один рік.

Визначення сутності поняття «необоротні активи» у працях науковців сучасної економіки наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи деяких вітчизняних учених до визначення сутності категорії  
«необоротні активи»

Автор	Визначення
Диба В. М. [26, с. 146]	Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [30, с. 319]	Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності
Кузнецов В., Михайленко О. [42, с. 320]	Необоротні активи – нематеріальні ресурси та матеріальні ресурси, що є власністю підприємства і забезпечують його функціонування, термін корисного використання яких становить більше одного року чи операційного циклу
Мочерний С. В. [63, с. 555]	Необоротні активи – матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл)
Сеймон В. С. [107, с. 8]	Необоротні активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року
Шелудько В. М. [117, с. 98]	Необоротні активи – це майно підприємства, яке призначене для тривалого використання у процесі фінансово-господарської діяльності

Визначення запропоновані науковцями свідчать про відсутність загально визнаного розуміння сутності категорії «необоротні активи». Одна група науковців вважає необоротні активи майновими цінностями підприємства, інша – матеріальними і нематеріальними ресурсами. Однак, узагальнюючи подані науковцями визначення, можна стверджувати, що необоротні активи є активами, які достовірно виражені у своїй вартості, що використовується підприємством тривалий час (більше одного року) і від яких очікується отримати вигоду у майбутньому.

Проведений А. Смітом та К. Маркс поділ капіталу на основний і оборотний можна вважати схожим на поділ активів на необоротні та оборотні з огляду на такі критерії як: період обороту або відтворення капіталу; різний характер обороту складових частин капіталу та спосіб перенесення вартості на продукт; джерело отримання доходу. [110, с. 178]. Через це велика кількість авторів [11; 109] називають необоротні активи основним капіталом, який включає матеріальні, нематеріальні, фінансові та інші активи. У той час С.Ф.Голов

вважає, що таке групування активів довгострокового використання є не зовсім коректним, бо фінансові активи можуть бути як матеріальними, так і нематеріальними [23].

На некоректність назви «необоротні активи» стосовно до тих об'єктів, які вони об'єднують вказують багато вітчизняних науковців. Зокрема, М.В. Півторак вважає за доцільне назвати ці активи основними, відповідно до класичного принципу поділу капіталу на основний і оборотний бо єдиним необоротним активом є земля. Всі інші активи перебувають в обороті, однак швидкість їх обороту є різною [75, с. 6]. Цю ідею підтримують і інші науковці. Зокрема, Л.Г. Ловінська запропонувала замінити поняття «необоротні активи» на більш доречний термін «довгострокові активи» [44, с. 127].

У іноземній економічній та обліковій практиці для визначення дефініції «необоротні активи» використовують різні терміни, одною із причин цього є особливості перекладу з різних мов. Зокрема, у перекладі з англійської мови необоротні активи називають фіксованими активами (fixed assets), довгостроковими активами (longterm assets) або non-current assets (необоротними активами). У Швейцарії у балансі необоротні активи відображені у групі – основні засоби; у Росії – виокремлені у групу позаоборотних активів, які включають нематеріальні активи, основні засоби, доходні вкладення у матеріальні цінності; у Німеччині – входять до складу основного капіталу і фінансових активів; у країнах англо-американської групи – є довгостроковими активами, до яких належать основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції, фонди та інші активи; у Естонії – входять до складу основного (основні засоби), морального (нематеріальні активи) та ресурсного капіталів (природні багатства) [21].

Варто зазначити, що в іноземній обліковій практиці часто відсутній об'єднуючий термін, а подаються окремі складові довгострокових активів: основні засоби, нематеріальні активи тощо.

До складу нормативно-правових актів, які регламентують облік необоротних активів відносять П(С)БО 7 «Основні засоби» [93], та П(С)БО 8

«Нематеріальні активи» [94] МСБО 16 «Основні засоби» [ 50] та МСБО 38 «Нематеріальні активи», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [92], МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [57], проте в них відсутнє визначення поняття необоротних активів, а надається визначення окремих їх складових.

Відсутнє визначення необоротних активів і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81], Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [85], Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [83]).

Наявні визначення не відображають сутність категорії «необоротні активи» у повній мірі, незважаючи на те, що її вважають однією з найбільш важливих і широко вживаних (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Економічна сутність категорії «необоротні активи» у вітчизняних нормативно-правових актах

Джерело	Визначення
П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [67]	Необоротні активи – усі активи, що не є оборотними
Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України [82]	Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи
Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства [101]	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та термін корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший, ніж рік

Приведені різні тлумачення терміну «необоротні активи» не дозволяють обрати один та вважати його достовірним, але робить можливим на підставі узагальнення визначити спільні ознаки та встановити певні базові критерії зарахування активів до складу необоротних. Ними є: перебування у власності



підприємства, належність до категорії «майно» та «капітал», довгострокове застосування (більше одного року або одного операційного циклу, корисне використання у діяльності підприємства тощо.

Вивчення літературних джерел [11; 35; 61; 109; 117] дозволяє визначити позитивні і негативні риси використання необоротних активів. До позитивних рис можна віднести:

- незначний вплив інфляції на їх вартість;
- захищеність від недобросовісних дій конкурентів за комерційними угодами, що зменшує ризик втрат у процесі операційної діяльності підприємства;
- можливість отримання прибутку під час використання у виробничому процесі;
- запобігають або суттєво знижують втрати виробничих запасів під час їх зберігання;
- сприяють суттєвому збільшенню обсягу основної діяльності підприємства під час економічного поживлення на товарному ринку .

До недоліків у використанні необоротних активів можна віднести:

- фізичне і моральне зношення. Особливо зношується активна частина виробничих основних засобів, навіть, тоді, коли вони не використовуються, то все одно втрачають свою вартість. Фізичне зношення веде до того, що об'єкти необоротних активів стають технічно непридатними для подальшого застосування у виробничому процесі. Моральне зношення призводить до знецінення вартості необоротних активів через появу більш сучасних та об'єктів. Дані факти викликають необхідність створення спеціальних джерел коштів для відтворення фізично та морально зношених необоротних активів;
- відсутність можливості оперативного управління необоротними активами, як правило, оскільки неможливо поміняти їх структуру за короткий термін. Через це, при погіршенні кон'юнктури товарного ринку, яке супроводжується спадом виробництва, знижується ефективність використання таких активів;

- низький рівень ліквідності. Це означає, що конвертація необоротних активів у грошову наявність без значних втрат ринкової вартості вимагає тривалого періоду (півроку і більше).

## **1.2. Класифікація необоротних активів**

Світовою практикою впродовж тривалого часу напрацьовано різні варіанти видів необоротних активів. Розглядаючи ці види, перш за все, виходять із ознак їх класифікації. Взагалі, класифікація є процесом групування об'єктів за класами, групами, видами або іншими важливими критеріями. За допомогою класифікації відбувається їх структуризація та упорядкування, підвищується рівень керованості.

Проаналізувавши класифікаційні ознаки, що виділяються різними авторами [21; 41; 48; 108] та нормативно-правовими актами подамо наступну класифікацію необоротних активів доповнивши її деякими класифікаційними ознаками.

За функціональними видами необоротні активи поділяються на: основні засоби, які беруть участь у виробничому процесі строком більше одного календарного року; нематеріальні активи, які не мають матеріальної основи і забезпечують основні види діяльності підприємства; незавершені капітальні інвестиції, які вимірюється обсягом виконаних робіт на будівництво і обсягом монтажу окремих об'єктів основних засобів; обладнання, придбане підприємством і призначене до монтажу; довгострокові фінансові інвестиції, які є цінними паперами зі строком використання більше одного року.

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства необоротні активи поділяються на:

- необоротні активи, які обслуговують операційну діяльність (основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва продукції). Ця група активів відіграє провідну роль у складі необоротних активів підприємства;

- необоротні активи, які обслуговують інвестиційну діяльність (незавершені капітальні інвестиції, обладнання, призначене до монтажу, довгострокові фінансові інвестиції);

- невиробничі необоротні активи, які сформовані для обслуговування працівників даного підприємства. Ними є об'єкти соціальної інфраструктури – санаторії, профілакторії, столові, спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі установи і т.п.

Інвестиційні необоротні активи характеризують групу довгострокових активів підприємства, які сформовано у процесі здійснення ним операцій капітального та фінансового інвестування.

Фінансове інвестування здійснюється підприємством у наступних основних формах [10]:

- внесення капіталу до статутних капіталів спільних підприємств. Таке інвестування сприяє зміцненню стратегічних господарських зв'язків із постачальниками матеріальних ресурсів; розширює ринки збуту продукції; веде до галузевої та товарної диверсифікації операційної діяльності і інших стратегічних напрямів розвитку підприємства;

- внесення капіталу у дохідні види грошових інструментів. Досить часто така форма інвестування здійснюється з короткостроковою метою і її головною метою є отримання інвестиційного прибутку;

- внесення капіталу у дохідні види фінансових інструментів. Таке інвестування пов'язане із внесенням капіталу у різні види цінних паперів, які вільно обертаються на фондовому ринку.

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [90] фінансові інвестиції є активами, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Згідно з Податковим кодексом України фінансовими інвестиціями є господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та / або інших фінансових інструментів [76].

У міжнародних стандартах фінансової звітності, які регулюють облік інвестицій [49; 54] не наводиться чіткого визначення фінансових інвестицій, що значно погіршує розуміння цього об'єкта обліку. Оскільки фінансові інвестиції характеризують вкладення коштів у різні види фінансових активів, то у МСФЗ подається визначення останніх (табл.1.3)

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика фінансових інвестицій відповідно до національних і міжнародних стандартів

ПСБО 13 «Фінансові інструменти»	МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: подання»
Сутність	Сутність
<p>Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.</p> <p>Фінансовий актив – це: грошові кошти та їх еквіваленти; контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах; інструмент власного капіталу іншого підприємства.</p>	<p>Фінансовий актив – це будь-який актив, що є:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) грошовими коштами;</li> <li>б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;</li> <li>в) контрактним правом: <ul style="list-style-type: none"> <li>і) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або</li> <li>ii) обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими, або</li> </ul> </li> <li>г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є: <ul style="list-style-type: none"> <li>і) непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або</li> <li>ii) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу.</li> </ul> </li> </ul>
Об'єктами капітальних інвестицій є:	Об'єктами капітальних інвестицій є:

- Придбання цілісних майнових комплексів, яке є інвестиційною операцією великих підприємств, що формує їх галузеву, товарну чи регіональну диверсифікацію діяльності. За допомогою цієї форми реальних інвестицій створюється «ефект синергізму», пов'язаний з ростом сукупної ринкової

вартості активів підприємства. Це відбувається шляхом взаємодоповнення технологій, розширення номенклатури та асортименту продукції, створення можливостей зниження рівня операційних витрат, спільного використання збутової мережі та ін.

- Нове будівництво, яке є інвестиційною операцією, пов'язаною з будівництвом нового об'єкту із закінченим технологічним циклом. Таку інвестиційну операцію підприємство здійснює при збільшенні обсягів своєї операційної діяльності, її галузевій, товарній чи регіональній диверсифікації.

- Реконструкція, яка є інвестиційною операцією, пов'язаною із зміною виробничого процесу на підставі сучасних інновацій. Її здійснюють з метою радикального збільшення виробничого потенціалу підприємства, істотного підвищення якості продукції, застосування ресурсозберігаючих технологій та т.п.

- Модернізація, яка є інвестиційною операцією, спрямованою на удосконалення активної частини основних засобів, приведення її у відповідність сучасному рівню технологічних процесів. Така операція здійснюється шляхом конструктивних змін основного парку машин, механізмів та обладнання, яке використовується підприємством в операційній діяльності.

- Оновлення окремих видів обладнання, яка є інвестиційною операцією, яка хоч і не міняє технологічний процес, однак замінює наявний парк обладнання новими їх видами. Така операція пов'язана з фізичним зносом обладнання чи потребою у його доповненні зв'язку з ростом обсягів діяльності чи необхідністю підвищення продуктивності праці. Оновлення окремих видів обладнання може здійснюватися у вигляді поточного, капітального ремонтів та шляхом придбання нових видів необоротних активів з метою заміни цілком зношених їхніх видів.

Проведений в [77] аналіз категорійного апарату щодо сутності капітальних інвестицій дає підстави стверджувати, що вони є сукупністю витрат підприємства, пов'язаних з придбанням, виготовленням, модернізацією чи реконструкцією основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних необоротних активів з метою отримання економічних вигід у

майбутньому. Таким чином, наявні відмінності у визначенні капітальних інвестицій як об'єктів інвестиційної діяльності та об'єктів бухгалтерського обліку. Крім того, розуміння «капітальних інвестицій» як витрати дещо відмінне від того, яке подане у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Там вказано, що втратами є зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [67]. Капітальні інвестиції дійсно спочатку здійснюються у формі витрат, однак різняться від них тим, що їх мета – створення чи поліпшення активів для отримання у майбутньому економічних вигід. Значить результатом капітальних інвестицій є отримання активу, а витрати не зумовлюють отримання економічних вигід у майбутньому, а зменшуються фінансовий результат підприємства.

За характером володіння можна виділити такі групи активів: власні необоротні активи (довгострокові активи, які належать підприємству на правах власності і відображаються в складі його балансу); орендовані необоротні активи (довгострокові активи, які використовуються підприємством відповідно до договору оренди).

За формами застави забезпечення кредиту необоротні активи поділяються на: нерухомі необоротні активи (будівлі, споруди, передавальні пристрої); рухомі необоротні активи (машини, обладнання, транспортні засоби, довгострокові фінансові інструменти).

За характером джерел фінансування необоротні активи можуть бути власні або орендовані.

Власні необоротні активи належать підприємству на правах власності і відображаються ним у складі балансу. Орендовані необоротні активи характеризують групу активів, які використовуються підприємством на правах користування відповідно з договором оренди, укладеним з власником. Необоротні активи, які залучаються на умовах фінансової оренди знаходяться своє відображення на балансових рахунках, а операційної – на позабалансових.

За призначенням (з позиції застосування у господарській діяльності) необоротні активи поділяють на такі, які використовуються для власних потреб; призначені для продажу; здаються в операційну оренду; здаються у фінансову оренду. Зокрема, інвестиційна нерухомість згідно однойменного бухгалтерського стандарту – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельної ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання продукції, товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [96].

Чітке визначення поняття необоротних активів, які утримуються для продажу у П(С)БО 27 та МСФЗ 5 відсутнє, лише відображаються умови їх визнання.

З формою функціонування необоротні активи ділять на матеріальні, нематеріальні, фінансові.

Матеріальними необоротними активами є активи, що мають речову, матеріальну форму – основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, біологічні активи, інші матеріальні необоротні активи (бібліотечні фонди, малоцінні матеріальні необоротні активи, інвентарна тара, предмети прокату тощо).

У складі необоротних матеріальних активів найбільша частку займають основні засоби. Їх вважають засобами праці, які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, не змінюючи своєї матеріальної форми і зовнішнього вигляду, і переносять свою вартість на готову продукцію частинами у ході їх експлуатації за допомогою амортизаційних відрахувань. Підприємство може розширювати класифікацію, поділяючи у групи (підгрупи) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасах, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо. Крім того, можна невиробничі основні засоби, які безпосередньо не беруть участь у виробничому процесі та не характеризують розміри виробничих

потужностей підприємства, але знаходяться у їх володінні виокремлювати зі складу основних засобів і показувати в балансі окремим рядком.

Згідно податкового законодавства у складі основних засобів і інших необоротних активів виділено 16 груп, кожна з яких має мінімально допустимі строки корисного використання (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Класифікація основних засобів та інших необоротних активів  
відповідно до Податкового кодексу України

Бухгалт. рахунок	Група	Класифікація згідно ПКУ Найменування	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
101	1	Земельні ділянки	Невизначений
102	2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
103	3	Будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
104	4	Машини та обладнання з них інформаційне обладнання	5 2
105	5	Транспортні засоби	5
106	6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
107	7	Тварини	6
108	8	Багаторічні насадження	10
109	9	Інші основні засоби	12
111	10	Бібліотечні фонди	Невизначений
112	11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	Невизначений
113	12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5
114	13	Природні ресурси	Невизначений
115	14	Інвентарна тара	6
116	15	Предмети прокату	5
16	16	Довгострокові біологічні активи	7

Джерело: сформовано на підставі [76]

До інших необоротних матеріальних активів відносять бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарну тару, предмети прокату та ін. придбані, створені, безоплатно отримані.



Фінансові необоротні активи характеризують всі придбані підприємством фінансові інструменти інвестування з терміном їх використання більше року та довгострокову дебіторську заборгованість. Довгострокова дебіторська заборгованість, яка є сумою заборгованості фізичних та юридичних осіб, що не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. До її складу входить: заборгованість за майно, що передано в оренду; довгострокові векселі видані та інша дебіторська заборгованість.

За роллю у виробничому процесі необоротні активи ділять на активні та пасивні. До активної частини необоротних активів відносяться основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому технологічному процесі. До пасивної частини необоротних активів відносять будівлі і споруди, нематеріальні активи.

Згідно з п. 4 П(С)БО 8 нематеріальний актив є немонетарним активом, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (чи одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) задля виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [94].

Нематеріальні активи є різними за своєю юридичною і економічною суттю, адже виникають чи створюються на різних правових підставах. Загалом виокремлюють дві основні групи об'єктів нематеріальних активів. Це об'єкти інтелектуальної власності і права на користування природними ресурсами та майном. Права користування майном є результатом правовідносин, які виникають у результаті укладання певних господарських договорів – оренди, ліцензії, а також у результаті використання у господарській діяльності підприємства певних природних ресурсів. Досить часто у господарській практиці плутають інтелектуальну власність з промисловою. Однак це не правильно, бо промислова власність є лише однією із складових інтелектуальної власності. До складу інтелектуальної власності, крім об'єктів промислової

власності, відносять об'єкти, що охороняються авторським і суміжними правами та інші об'єкти інтелектуальної власності.

Для цілей аудиту рекомендуємо виокремлювати такі три групи нематеріальних активів: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення окремих видів діяльності і права на об'єкти інтелектуальної власності (рис. 1.1).

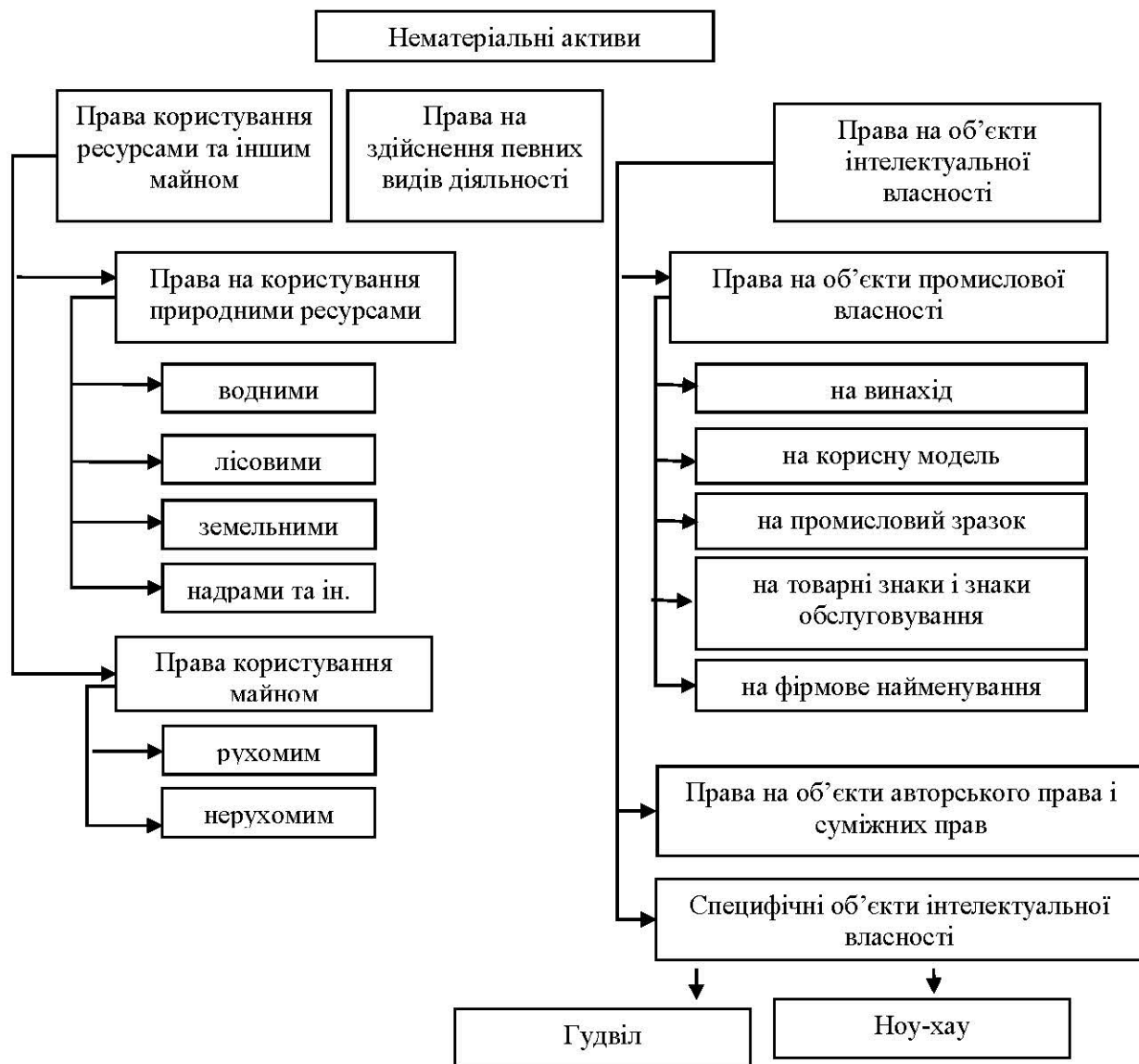


Рис. 1.1. Класифікація нематеріальних активів

Джерело: сформовано на підставі [94]

До прав користування природними ресурсами відносять права користування водними, земельним та іншими ресурсами природного середовища. Такі права не є правами власності на ці ресурси, їх вартість ніколи не дорівнює вартості самого об'єкта природних ресурсів. Права користування

природними ресурсами виникають у підприємств після отримання ними спеціальних дозволів. Так, надра надаються у постійне або тимчасове користування. Термін дії дозволів на тимчасове короткострокове користування надрами згідно ст.15 Кодексу України «Про надра» [39] складає до 5 років і довгострокове до 50 років.

Права користування майном є правом на користування земельною ділянкою, будівлею, правом на оренду приміщень тощо. Права на здійснення певного виду діяльності виникають після отримання спеціальних ліцензій згідно із Законом України «Про ліцензування певних видів діяльності» [100].

У складі об'єктів інтелектуальної власності важливе значення відводиться промисловій власності (винаходам, промисловим зразкам, корисним моделям), засобам індивідуалізації (товарні знакам, знакам обслуговування).

Іншою складовою прав на об'єкти інтелектуальної власності є права на об'єкти авторського права і суміжних прав. До складу об'єктів авторського права або суміжних прав входять всі види наукових, літературних, художніх творів, програмні продукти для ЕОМ і бази даних, топології інтегральних, твори науки, літератури та мистецтва, права виконавців, виробників фонограм і відеограм та організацій мовлення [89].

Специфічні об'єкти інтелектуальної власності, до яких належать «ноу-хау (комерційні таємниці), гудвіл, є власністю підприємства, однак не мають спеціального правового захисту, чим і обумовлене їх об'єднання в дану групу.

Об'єктами «ноу-хау» можуть бути результати науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектних і виробничих робіт; конструкторська, технологічна, проектна, економічна, юридична й інша документація, призначена до використання у виробництві та реалізації товарів і послуг; незапатентовані винаходи, формули, рецепти, сполуки, розрахунки, дослідні зразки, результати іспитів і дослідів; системи організації виробництва, маркетингу, управління якістю продукції та послуг, системи управління кадрами, фінансами, політикою інвестицій; виробничий досвід і навчання персоналу [10].

Комплекс заходів з підвищення авторитету та зміцнення ділової репутації підприємства прийнято називати гудвілом. Гудвіл у діяльності вітчизняних підприємств оцінюють лише при придбанні або приватизації. Обліковий інструментарій поки що не готовий відображати у складі активів інформацію про внутрішній гудвіл, який виникає під час функціонування підприємства. Витрати на підвищення ділової репутації підприємства, на згідно з п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» відображаються у складі витрат звітного періоду.

Для обліку необоротних активів використовується перший клас рахунків «Необоротні активи». Класифікація необоротних активів з використанням синтетичних рахунків і субрахунків подана у додатку А.

### 1.3. Порядок визнання та оцінювання необоротних активів

Ресурси можуть вважатися необоротним активами і відображатися у балансі тоді, коли вони відповідають певним критеріям, а саме: вони повинні з'явитися у результаті минулих подій; бути джерелом майбутніх економічних вигід і бути достовірно оцінені. Минулими подіями є придбання, створення, обмін тощо, а от очікувані господарські операції не зумовлюють появу активів. Майбутня економічна вигода пов'язана із твердженням, що всі ризики та вигоди від використання активів, вже перейшли до підприємства і означає пряме або опосередковане надходження грошових коштів чи їх еквівалентів. Прикладом опосередкованого надходження економічних вигід від необоротних активів, може бути придбання основних засобів для охорони навколишнього середовища або проведення не грошових бартерних операцій або погашенням зобов'язань активами тощо.

Підприємство може здійснювати різні операції з необоротними активами, які стають об'єктами аудиту (рис. 1.2).





Рис. 1.2. Операції з необоротними активами

Джерело: сформовано на підставі [114; 115]

Обліковими стандартами передбачено кілька видів оцінок. При надходженні на підприємство необоротні активи оцінюють за первісною вартістю. Її склад визначається напрямками надходження цих активів на підприємство. Алгоритм формування первісної вартості матеріальних необоротних активів узагальнено на рис. 1.3.

Первісною вартістю є історична (фактична) собівартість необоротних активів визначена у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, які сплачені (передані), витрачені на придбання (створення) таких активів. Склад первісної вартості необоротних матеріальних активів, відображено на рис. 1.4.

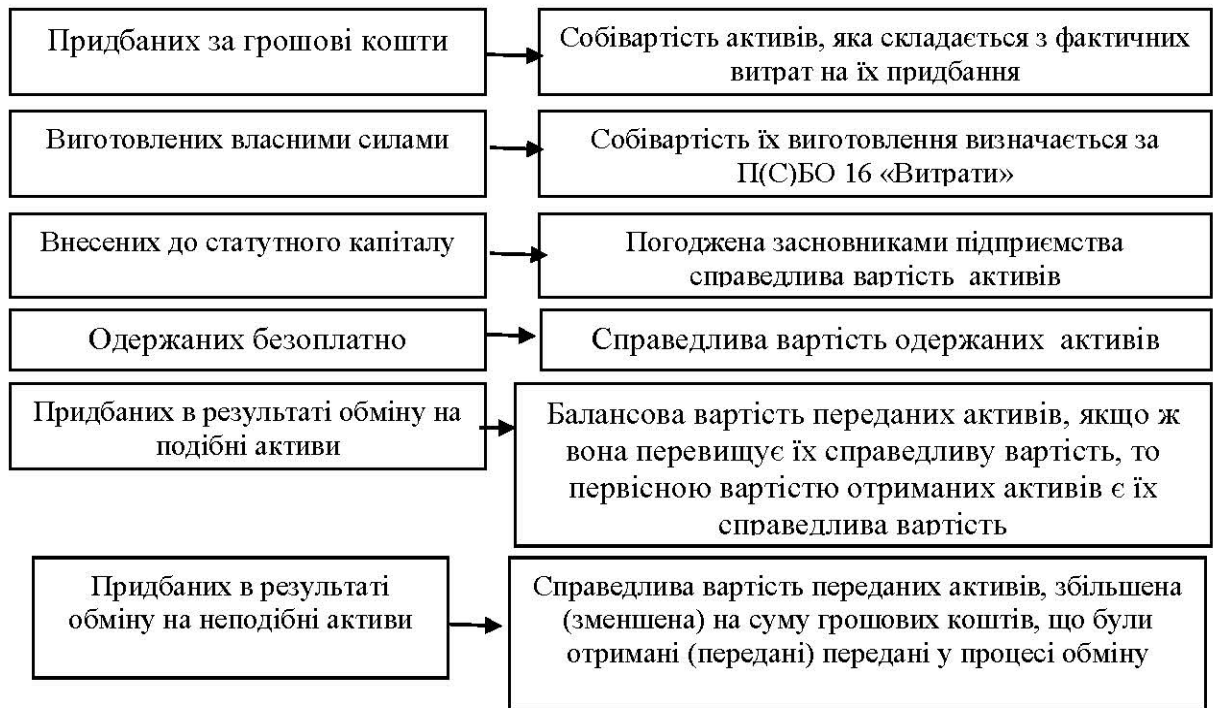


Рис. 1.3. Алгоритм формування первісної вартості необоротних активів

Джерело: сформовано на підставі [115]

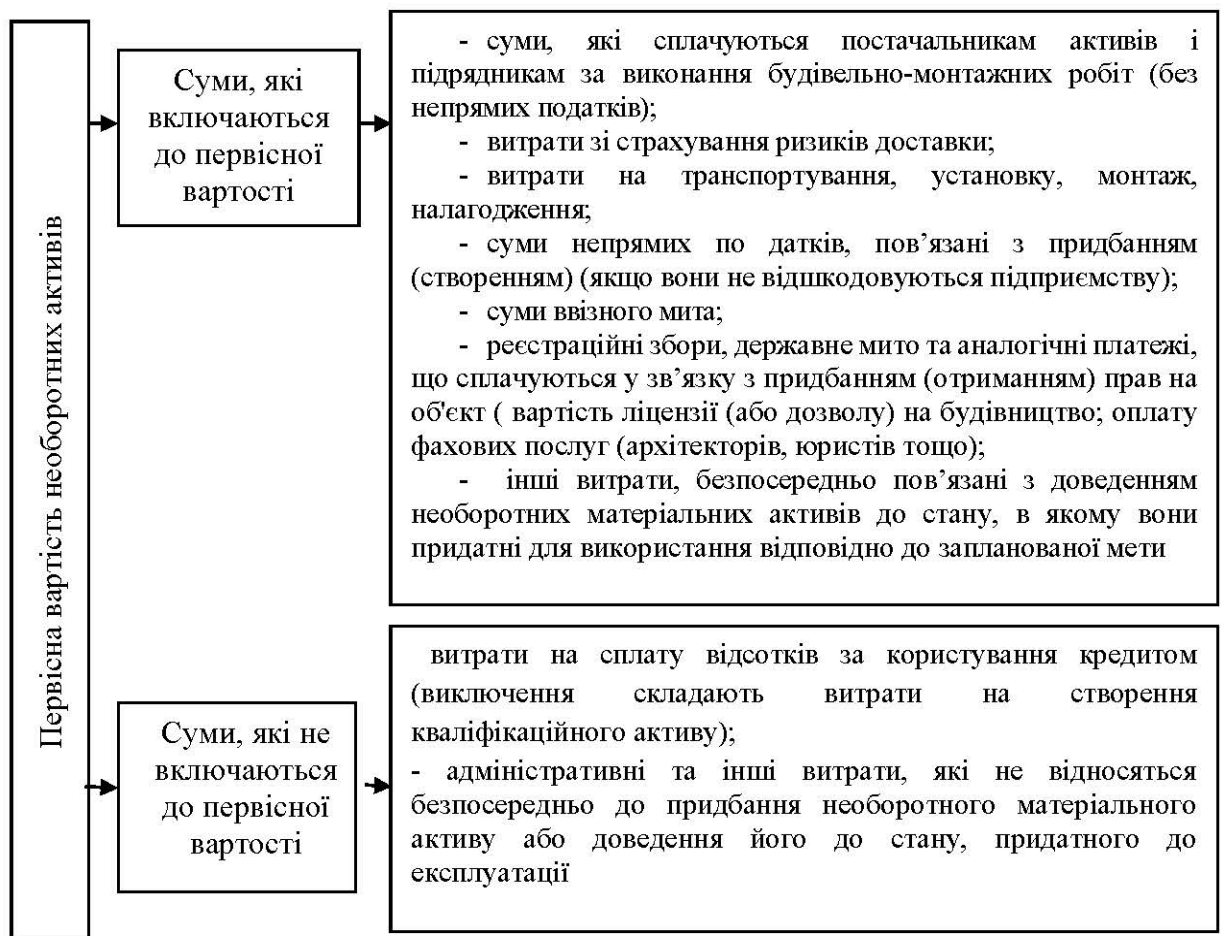


Рис. 1.4. Склад первісної вартості необоротних активів

Джерело: Сформовано на підставі [93; 94]

Порядок формування справедливої вартості регламентується П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [95] та МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [56].

Згідно з П(С)БО 19 справедлива вартість є сумою, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [95]. Тобто, фактично це ціна, яка формується на підставі даних ринку. На ринкову сутність справедливої вартості вказує і МСФЗ 13. Там зазначено, що мета оцінки справедливої вартості – визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов.

У табл. 1.5 відображено витяг з додатку до П(С)БО 19, що стосується визначення справедливої вартості об'єктів необоротних активів.

Таблиця 1.5

#### Визначення справедливої вартості придбаних об'єктів необоротних активів

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки - експертна оцінка
Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5% номінальної суми)
Основні засоби: земля та будівлі машини та устаткування	Ринкова вартість Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації

Джерело: Сформовано на підставі [ 95]

У МСФЗ 13 зазначено, що оцінюючи справедливу вартість потрібно застосовувати такі методи, які б максимізували використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізувати використання закритих. Підставою при цьому є концепція найвигіднішого та найкращого використання об'єкта, тобто такого, яке є фізично можливим, юридично дозволеним та фінансово обґрунтованим [56]. Для визначення справедливої вартості стандартом пропонується використання ринкового, витратного і дохідного підходів. Такі ж підходи до визначення ринкової вартості майна реалізовані у національних стандартах оцінки. Загальна характеристика методів подана у табл. 1.6.

У момент первісного визнання всі об'єкти інвестиційної нерухомості оцінюються за первісною вартістю, яку визначають з використанням правил зазначених у П(С)БО 32 [96]. На дату складання балансу даний стандарт встановлює дві моделі оцінки інвестиційної нерухомості:

- за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити;
- за первісною вартістю, зменшеною на суму амортизації з урахуванням втрат від знецінення активів і вигод від її відновлення. Згідно п.18 П(С)БО 32 об'єкти інвестиційної нерухомості не підлягають переоцінці, але щорічно повинні тестуватися на предмет знецінення згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Різниця між первісною вартістю об'єкта необоротних активів і сумою зносу за весь період його експлуатації називається залишковою вартістю. Справедлива вартість необоротних активів зменшена на очікувані витрати пов'язані з його реалізацією вважається чистою вартістю реалізації такого активу.

Переоціненою є вартість необоротних активів після здійснення процедур переоцінки. У п.16 П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [93].



Загальна характеристика методів оцінювання справедливої вартості згідно  
МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»

Назва підходів	Загальна характеристика	Методи, що використовуються
Ринковий підхід	В основу підходу покладена теза: «жоден покупець не купить об'єкт, якщо його вартість перевищує витрати на придбання на ринку подібного об'єкта з тією ж корисністю».	Ринкові показники – використовуються ціни на ринку з ідентичними чи зіставними активами. Матричне ціноутворення – використовується для оцінки деяких типів фінансових інструментів
Витратний підхід	В основу підходу покладено тезу: «жоден потенційний покупець не заплатить за об'єкт, що оцінюється, більше, ніж можуть скласти витрати (у поточних цінах) на створення об'єкта, який буде його точною копією або функціональним аналогом, мати ту ж саму корисність»	Порівняння з вартістю придбання (спорудження) активу-замінника зіставної корисності, скоригованої з урахуванням старіння
Дохідний підхід	В основу підходу покладена теза: «жоден потенційний покупець не заплатить за об'єкт оцінки суму більшу, ніж поточна вартість майбутніх доходів, від його використання».	Метод основі теперішньої вартості дисконтованих грошових потоків. Метод надлишкових доходів, які використовуються для оцінки справедливої вартості деяких нематеріальних активів. Моделі опціонного ціноутворення такі як Формула Блека-Шоулза-Мертон або біноміальна модель, які включають методи теперішньої вартості та відображають як часову вартість, так і внутрішню вартість опціону

Джерело: сформовано на підставі [56]

Крім того у П(С)БО 7, вказано на необхідність застосування процедури переоцінки для всіх об'єктів групи основних засобів, а також ведення аналітичного обліку зміни первісної вартості. Суму дооцінки (уцінки) потрібно визначити по кожному переоціненому об'єкту основних засобів. Вимога є справедливою, однак для її реалізації варто розділити зазначені в п. 5 П(С)БО 7 групи основних засобів на однорідні підгрупи. Це дозволить значно спростити і обґрунтувати процедуру переоцінки основних засобів [93].

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Їх застосування дозволяє допомогти точніше розрахувати ту частину вартості активів, яку необхідно відобразити у складі витрат протягом періоду корисного використання. Слід зазначити, що на практиці досить важко передбачити ліквідаційну вартість в момент надходження певних об'єктів необоротних активів. Через це у випадки, коли розмір ліквідаційної вартості незначний, або немає можливості його визначити, то при розрахунку вартості, що амортизується, ним можна знехтувати.

У деяких випадках обліковими стандартами передбачені інші підходи до оцінки необоротних активів, а саме:

- оцінка орендованих основних засобів (здійснюється згідно з П(С)БО 14 «Оренда» та МСБО 17 «Оренда»);
- коригування вартості необоротних активів внаслідок зменшення їх корисності (здійснюється згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 36 «Зменшення корисності»).

Згідно П(С)БО 14 отриманий у фінансову оренду об'єкт необоротних активів орендар показує у фінансовому обліку одночасно як актив і зобов'язання. При цьому використовується менша з оцінок на початок строку оренди: справедлива вартість активу або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів.

Орендодавець наданий у фінансову оренду об'єкт відображає у фінансовому обліку як дебіторську заборгованість орендаря. Оцінкою у цьому випадку слугують мінімальні орендні платежі і негарантована ліквідаційна вартість зменшені на фінансовий дохід, що підлягає отриманню. Поряд з цим визнається інший дохід – дохід від реалізації необоротних активів. Крім цього залишкова вартість об'єкта фінансової оренди підлягає вилученню з балансу орендодавця і включенню до складу інших витрат у Звіті про фінансові результати.

Варто відмітити зміни, які відбулися в оцінюванні довгострокової дебіторської заборгованості згідно наказу Міністерства фінансів України № 379 [86]. Тепер всю довгострокову дебіторську заборгованість слід оцінювати за теперішньою (дисконтованою) вартістю. Експерти стверджують, що ця вимога стосується лише довгострокової дебіторської заборгованості, за якими передбачаються майбутні платежі [1]. До вказаного наказу за теперішньою вартістю відображали тільки дебіторську заборгованість, на яку нараховувалися відсотки.

Відповідно до оновлених вимог П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», на кожен дату складання балансу впродовж усього строку позики, дебіторська заборгованість повинна оцінюватися за теперішньою вартістю із застосуванням діючої на цю дату ринкової ставки відсотка з врахуванням строку, який залишився до погашення. Різниця між оцінками довгострокової дебіторської заборгованості за теперішньою вартістю на поточну та попередню дати балансу має списуватися на витрати чи доходи. Дискусійним у розрахунках є порядок визначення ринкової ставки відсотка. Існують пропозиції використовувати при цьому ставку рефінансування чи середньорічну облікову ставку Національного банку України або орієнтуватися на ринкову ставку відсотка на аналогічний інструмент із схожим показником кредитного рейтингу.

Оцінювання дебіторської заборгованості за договорами фінансової оренди, як уже зазначалося, здійснюється за теперішньою (дисконтованою) вартістю мінімальних орендних платежів відповідно до вимог П(С)БО 14. Тому нові правила дисконтування не стосуються договорів фінансової оренди.

Основні засоби отримані на умовах операційної оренди відображаються орендарем на позабалансовому рахунку за вартістю, яка відображена в угоді про оренду.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу залежить від виду інвестиції та мети її придбання (подальший перепродаж або здійснення контролю над емітентом). Принципи оцінки фінансових інвестицій подано у додатку Б. Основним методом оцінки фінансових інвестицій на дату балансу є їх оцінка за

справедливою вартістю, а якщо її неможливо достовірно визначити – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Враховуючи специфіку капітальних інвестицій, найбільш економічно обґрунтованим є їх оцінювання за первісною вартістю. Це можна аргументувати тим, що об'єкти капітальні інвестиції не експлуатуються, а значить, не підлягають зносу і амортизації; безпосередньо не є джерелом економічної вигоди, бо є лише проміжною ланкою створення активів. Оцінювання капітальних інвестицій за справедливою вартістю є досить обмежене, бо їх здійснюють для отримання певного активу, придатного для експлуатації, а не для реалізації. Якщо процес капітального інвестування призупиняється на довгий термін (виникають, так звані, довгобуди), їх вартість буде змінюватися під впливом факторів зовнішнього середовища (зокрема, інфляція, інновації). Це вимагатиме проведення переоцінки вартості капітальних інвестицій. При перегляді управлінським персоналом доцільності завершення інвестиційного проекту, вартість капітальних інвестицій буде називатися ліквідаційною і буде збільшена на величину ліквідаційних витрат або ж вартістю реалізації з переведенням об'єкта капітальних інвестицій до складу необоротних активів, утримуваних для продажу.

### **Висновки до розділу 1**

1. Розвиток інтеграційних процесів потребує застосування єдиних підходів у розумінні сутності активів. Важливим у цьому є дослідження сутності поняття «необоротні активи», зважаючи на те, що в економічній теорії та бухгалтерському обліку їх розглядають з різних позицій. Зокрема, в економічній теорії вони розглядаються як: майно (нематеріальне, рухоме, нерухоме), нерухомість, засоби праці, економічні, технічні, нематеріальні, капітальні ресурси, основні виробничі фонди, продуктивні фонди, капітальні блага, капітальні активи, постійний капітал. Зроблено висновок, що формування терміну «необоротні активи» є постійним процесом, який відбувається у зв'язку з розвитком економічної теорії.

2. Аналітичний огляд праць вітчизняних науковців, практиків та нормативно-правових актів щодо визначення сутності «необоротних активів» як облікової категорії, свідчить про наявність різних позицій. Відсутність однозначності ускладнює не лише розуміння, а й облікове відображення необоротних активів. Дослідження термінологічного апарату дозволяє по-перше, узагальнити основні характеристики, які найбільшою мірою вказують на сутність необоротних активів: перебування у власності підприємства, належність до категорії «майно» та «капітал», довгострокове застосування (більше одного року або одного операційного циклу, корисне використання у діяльності підприємства тощо. По-друге, свідчить, що існують мовні смислові ознаки, що пов'язані з особливостями перекладу досліджуваної не лише з англійської, але й з інших мов.

3. Вирішення дилеми категорійного означення поняття «необоротні активи» лежить у площині узгодження загальноекономічного (з позицій економічної теорії) та облікового підходів. Дослідженням встановлено, що необоротні активи є сукупністю матеріально-фінансових ресурсів, складовою виробничого потенціалу підприємства, що визначає його здатність випускати конкурентоспроможну продукцію. Необоротні активи перебувають у його розпорядженні протягом тривалого терміну, не змінюючи свого зовнішнього вигляду і економічного значення і, багаторазово обслуговують виробничі та торгові процеси, а свою цінність (яка є значною) втрачають поступово. Крім того такі активи можуть бути вкладені у підприємницьку діяльність інших господарюючих суб'єктів.

4. У роботі деталізовано склад необоротних активів у розрізі різних класифікаційних груп, відмічена важливість виокремлення класифікаційних ознак при визнанні та формуванні первісної вартості активів, організації аналітичного обліку, розрахунку амортизації, при їх аналізі та аудиті. Запропоновано залежно від частка у групі необоротних активів виділяти суттєві і несуттєві, а за рівнем зношеності – нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні. Це дозволить управлінському персоналу отримувати дані про стан

складових об'єктів необоротних активів, зробити висновок про необхідність заміни чи оновлення, допоможе обґрунтувати управлінське рішення щодо переоцінки.

5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку виділяють кілька видів оцінок необоротних активів: первісна, справедлива, залишкова, ліквідаційна, переоцінена. У роботі з'ясовано їх сутність.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 2.1. Основні етапи аудиту необоротних активів

Для зниження рівня інформаційного ризику у процесі прийняття управлінських рішень користувачам потрібна впевненість у достовірності показників фінансової звітності. Аудит необоротних активів може бути складовою аудиту фінансової звітності або окремим аудиторським завданням. Це пов'язано з важливістю обліку цих активів, їх значним впливом на фінансові показники діяльності підприємства.

Аудиторська перевірка є творчим процесом, який ґрунтується на професіоналізмі аудитора та організаційно-технологічних особливостях підприємства. Через це, можлива різна послідовність її проведення. Однак, враховуючи значну частку необоротних активів у складі майна підприємства, важливість перевірки такого об'єкта зростає, що обумовлює потребу в обґрунтування робіт при виконанні завдання. З цією метою аудиторську перевірку варто умовно поділити на такі три етапи: підготовчий, основний та підсумковий (рис.2.1).

Аудиторська фірма, як будь-яка підприємницька структура, намагається отримати достатньо замовлень для ритмічної діяльності. Однак, її керівництву потрібно брати до уваги специфічність аудиторської діяльності, в якій значна роль відводиться дотриманню етичних вимог і, тому – ретельно вибирати клієнтів.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги» [59] кожна аудиторська фірма має розробити і застосовувала у своїй практиці відповідні процедури оцінювання клієнта.



Рис. 2.1. Схема етапів аудиторської перевірки

Джерело: сформовано на підставі [27;72; 73]

Через це, у ході підготовчого етапу аудиторської перевірки аудитор повинен прийняти рішення щодо можливої співпраці клієнтом та розробити стратегію виконання завдання. Для цього він має оцінити власну спроможність виконати роботу, можливість дотриматися вимог професійної етики, поспілкуватися з попереднім аудитором, розглянути питання чесності клієнта.

Перед прийняттям завдання з аудитором виконується ряд дій, пов'язаних з можливістю дотримання етичних вимог, і перш за все вимог незалежності. Це дозволяє виявити події або обставини, які можуть негативно вплинути на здатність аудитора спланувати та виконати завдання. Додаткові поради щодо таких дій розкриті у п.8-18 МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [59].

Розглядаючи питання стосовно чесності клієнта, аудиторська фірма збирає інформацію про ділову репутацію власників та керівництва підприємства-клієнта, характер операцій та практику ведення бізнесу. Ця інформація може



надходити з різних джерел. Ними можуть бути: досвід набутий під час попередньої співпраці з клієнтом; спілкування з керівництвом, попереднім аудитором, власниками, персоналом підприємства, третіми особами. Можливим є також пошук інформації у загальнодоступних базах даних. Сумнів щодо чесності адміністрації можуть викликати такі ознаки: зміни в керівництві підприємства клієнта, зміна аудиторів, консультантів, адвокатів, зміна банку, часті зміни постачальників, клієнтів, партнерів по бізнесу та ін. Причини кожного такого явища мають розглядатись аудитором. У цьому зв'язку важливим є спілкування з попереднім аудитором, яке дозволить зрозуміти мотиви припинення співпраці, його ініціатора, встановити проблеми, які виникали та були якісь дії, що впливали на незалежність аудитора.

Уникнути непорозумінь при проведенні аудиторської перевірки дозволяють листи-угоди, рекомендації щодо складання яких подані у МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [59]. На їх підставі аудитор отримує можливість спланувати мету та обсяг виконання завдання, форми звітів, висновків і тощо. Таким чином, погоджені із замовником умови виконання завдання є відправною позицією для планування аудиторської перевірки з потенційним клієнтом.

Метою аудиту операцій необоротними активами є одержання достатніх аудиторських доказів, що вони обліковуються відповідно до нормативно-правових вимог, а інформація про них у фінансовій звітності є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Основними завданнями, які повинні бути виконані під час аудиту необоротних активів є перевірка [17; 64 ;73;]:

- дотримання критеріїв визнання цінностей активами і їх включення до складу необоротних активів;
- достовірності первинних облікових документів щодо оприбуткування та вибуття необоротних активів, дотримання арифметичної точності їх показників;

- повноти та своєчасності відображення первинних даних в регістрах синтетичного і аналітичного обліку;
- дотримання облікової політики щодо обліку необоротних активів;
- правильності визначення первісної вартості необоротних активів у результаті добудови, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації;
- правильності проведення інвентаризації, переоцінки, нарахування амортизації та зменшення корисності необоротних активів;
- правильності відображення в обліку орендованих необоротних матеріальних активів;
- достовірності відображення даних про необоротні активи у фінансовій звітності підприємства.

Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів» [59] планування передбачає розробку загальної стратегії виконання завдання та його плану для зменшення аудиторського ризику до прийнятого рівня. При формування загальної стратегії аудитор повинен:

- здійснити попереднє вивчення клієнта і його бізнесу;
- оцінити надійність системи внутрішнього контролю клієнта;
- оцінити складові аудиторського ризику;
- оцінити рівень суттєвості (допустимої помилки);
- визначити необхідні ресурси для конкретних ділянок аудиту (тобто кількість аудиторів і бюджет часу для цих ділянок);
- проводити моніторинг використання ресурсів (інструктаж, контроль якості виконаної роботи тощо);
- документально оформити результати планування (скласти меморандуму планування, план аудиту).

Важливою частиною розробки стратегії виконання завдання є отримання інформації про бізнес клієнта, що дозволяє вивити події, які можуть істотно впливати на його діяльність та стан обліку. Рекомендації щодо вивчення бізнесу клієнта надає МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [59].

Під час попереднього обстеження аудитор оцінює економічну ситуацію у країні, регіоні, особливості галузі, в якій функціонує клієнт, вивчає їх вплив на його фінансово-господарську діяльність. Значна конкуренція у галузі, ріст кількості підприємств-банкрутів можуть викликати у аудитора сумнів щодо стійкості фінансового стану підприємства, його можливості у майбутньому залишатися діючим. Значне економічне пожвавлення в економіці, у галузі може супроводжуватися збільшення спеціалістів з незначним досвідом роботи, що може стати причиною ненавмисних помилок в обліку та звітності.

Вивчення особливостей галузі клієнта дозволить аудитору оцінити власну спроможність здійснити перевірку, обґрунтувати необхідність залучення інших фахівців.

У результаті попереднього обстеження аудитором вивчаються особливості підприємницької діяльності клієнта. Серед них: організаційно-управлінська структура (наявність філій, дочірніх підприємств); напрямки виробничої діяльності та особливості технологічного процесу; номенклатура та асортимент продукції; основні постачальники та покупці; порядок розподілу прибутку та рівень рентабельності; проблеми взаємовідносин з контрагентами; рівень кваліфікації управлінського та облікового персоналу, частота змін в його складі, структура розподілу обов'язків і розмежування відповідальності; принципи формування оплати праці персоналу тощо.

Для отримання такої інформації аудитор повинен мати доступ до багатьох джерел інформації, які включають статутні документи; протоколи засідань ради директорів, зборів акціонерів та інших аналогічних органів управління; документи, що регулюють облікову політику; фінансову звітність та статистичну звітність; документи планування діяльності клієнта; контракти, договори, угоди; внутрішні звіти аудиторів, консультантів; матеріали податкових перевірок; рішення, накази, розпорядження керівних органів клієнта; матеріали судових позовів; документи, що регламентують виробничу та організаційну структуру клієнта, список його структурних підрозділів, філій та дочірніх підприємств [6].

За підсумками попереднього обстеження клієнта аудиторська фірма повинна вирішити питання про можливість співпраці з клієнтом. Ухвалюючи рішення аудитор звертає увагу на ряд факторів. По-перше, аудитор повинен бути впевнений у можливості якісного проведення перевірки і відсутності обставин, які можуть у цьому зашкодити (наприклад, відсутність налагодженої системи фінансового обліку). По-друге, аудитор необхідно врахувати суб'єктивні фактори, що впливають на його бажання працювати з клієнтом: репутацію клієнта, легальність його діяльності, наявність судових процесів і конфліктних ситуацій, платоспроможність. По-третє, аудитор має врахувати час необхідний для якісного проведення аудиту. У разі прийняття позитивного рішення з клієнтом укладається договір про надання аудиторських послуг.

Для планування аудиторську перевірку аудитор повинен встановити, якими законодавчими та нормативними актами користується клієнт у своїй діяльності. Це стосується як його бізнесу загалом, так і ведення бухгалтерського обліку, підготовки звітності, податкових розрахунків зокрема. Кожен суб'єкт господарювання зобов'язаний вести свою діяльність винятково у межах чинного правового поля. Недотримання вимог законодавчо-нормативних актів може стати причиною штрафних санкцій, судових позовів, існування активів щодо яких існує обмеження права власності т.п. Такі факти можуть суттєво впливати на фінансову звітність, або ж у майбутньому можуть стати причиною припинення діяльності, вплинути на дотримання принципу неперервності. Питання перевірки аудитором дотримання чинного законодавства підприємством-клієнтом регламентується МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності». Основні нормативно-правові акти, які безпосередньо впливають на ведення обліку необоротних активів відображені у додатку А.

Важливою складовою розробки стратегії аудиту є оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства встановлення аудиторського ризику і розрахунок його складових: властивого ризику, ризику контролю та ризику не виявлення, а також оцінювання суттєвості помилок. Якщо у клієнта сформована

достатньо надійна система внутрішнього контролю, то значення ризику контролю буде невеликим, а тому кількість аудиторських доказів, які треба отримати буде меншою, ніж за слабкого внутрішнього контролю. Крім того, оцінка внутрішнього контролю допомагає з'ясувати конкретні проблемні питання і знизити ймовірність не виявлення суттєвих помилок. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства створює основу для планування аудиту, визначення часу та обсягу аудиторських процедур. Ці питання детальніше будуть розглянуті у 2.2.

Згідно з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор має задокументувати загальну стратегію проведення аудиту у Меморандумі, де відобразити ключові рішення щодо обсягу, терміну і порядку проведення аудиту. Зміст цього документу буде залежати від складності завдання, поставленого клієнтом, характером і масштабами його діяльності, наявністю пов'язаних сторін, використання ним комп'ютерних інформаційних технологій, необхідністю залучення сторонніх фахівців.

Загальна стратегія виконання завдання з аудиту допомагає розробити детальний план аудиту за окремими об'єктами, які часто називають аудиторськими програмами. У цьому документі висвітлюють всі аудиторські процедури, які потрібно виконати у ході аудиторської перевірки для реалізації Меморандуму планування. План часто використовується як інструкція для членів групи з виконання завдання, а також як засіб контролю виконаної ними роботи.

Варіант плану виконання завдань з аудиту необоротних активів, включаючи його різні об'єкти, відображено у додатку В.

Сформований у ході перевірки план може змінюватися у зв'язку з отриманням несподіваних результатів. Якщо перегляд плану приводить до суттєвого збільшення обсягу аудиторських процедур, то такі обставини необхідно обговорити з керівництвом клієнта. Вони можуть вимагати додаткової оплати. При відмові керівництва від додаткової оплати, така інформація відображається в аудиторському звіті.

Крім того, на підготовчому етапі аудиту також варто вирішитися організаційні питань, пов'язаних зі створення нормальних умов для роботи. Це стосується виділення місця для роботи, створення умов для зберігання документів і т.п.

Основний етап аудиторської перевірки полягає у виконанні плану аудиту шляхом застосування необхідних аудиторських процедур. Здійснюючи перевірку фактів господарської діяльності пов'язаних з необоротними активами, аудитор застосовує:

- фактичну перевірку, а саме інвентаризацію;
- документальну перевірку, а саме: формально-логічну перевірку документів та облікових записів; перевірку господарських операцій та облікових записів за суттю (нормативну перевірку, зустрічну перевірку, взаємний контроль документів, хронологічний аналіз, перевірку наявності підтверджувальних документів; повторне обчислення);
- спостереження, підтвердження, опитування (запит), запевнення;
- аналітичні процедури.

На цьому етапі аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів для того, щоб сформувавши думку про законність, повноту, своєчасність і достовірність відображення в обліку всіх суттєвих фактів пов'язаних з формуванням і рухом необоротних активів, правильність ведення їх обліку відповідно до нормативно-правових актів та облікової політики підприємства.

Джерелами інформації для аудиту необоротних активів є: наказ про облікову політику, документи, що підтверджують затверджують право власності на ці активи, облікові реєстри, фінансова звітність підприємства.

Третій етап – є підсумковим у ході якого здійснюється групування виявлених недоліків, складання накопичувальних відомостей про виявлені порушення. За результатами основного етапу аудиторської перевірки аудитором, відповідності з МСА 450 «Оцінка викривлень, виявлених під час аудиту», МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» повинен бути підготовлений письмовий звіт, який інформує

управлінський персонал підприємства про недоліки та помилки в організації та веденні бухгалтерського обліку, складанні фінансової звітності. Його мета спонукати управлінський персонал до прийняття рішень щодо проведення коригувань та виправлень у обліку та фінансовій звітності.

Відмова управлінського персоналу від проведення коригувань та виправлень вказаних аудитором недоліків та помилок, в тому числі обумовлених невідповідністю облікової політики концептуальній основі фінансової звітності, необґрунтованістю облікових оцінок, буде вимагати від аудитора модифікації аудиторського висновку.

На підсумковому етапі аудиторської перевірки відповідно до вимог МСА 560 «Подальші події» повинні виконуватися аудиторські процедури для отримання доказів щодо врахування управлінським персоналом подій після дати балансу, які можуть потребувати коригування фінансової звітності або розкриття інформації.

Закінчується підсумковий етап аудиторської перевірки складанням і передачею зацікавленим особам (замовникам перевірки) підсумкового аудиторського звіту (рис.2.2).

Найбільш поширеним є аудиторське звітування, підготовлене згідно вимог МСА 700 щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення та МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора». В цілому аудиторський звіт висновок складається а довільною формою, але повинен містити елементи перераховані у МСА 700.

Метою міжнародних стандартів 800-899, які стосуються спеціалізованих сфер є встановлення положень, надання практичних рекомендацій для виконання аудиторських завдань спеціального призначення з описом процедур і складанням на їх основі аудиторського висновку. Сферою застосування МСА 800 є спеціальні види аудиту та ситуацій в яких необхідно висловити думку аудитора, щодо будь-якої інформації, крім фінансової звітності в цілому. До завдань з аудиту спеціального призначення відносяться: завдання з аудиту фінансової звітності підготовленої відповідно до основ, що відрізняються від

МСФЗ; завдання з аудиту окремих компонентів (статей) фінансової звітності; завдання з аудиту виконання умов договорів.



Рис. 2.2. Об'єкт аудиторського завдання щодо якого висловлюється думка  
Джерело: сформовано на підставі [59]

Метою міжнародного стандарту МСЗО 2400 «Завдання з огляду історичної фінансової звітності» є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо дій та професійної відповідності аудитора при виконанні завдання з огляду фінансових звітів, а також форми і змісту висновку, який надає аудитор дає при цьому. Метою завдання з огляду – надати аудиторів можливість, на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагала би аудиторська перевірка, констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною фінансової звітності.



До виконання завдань впевненості що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності та формування звітів щодо них, регламентує група стандартів 3000-3699. До таких завдань відносять (перевірка) ефективності (відповідності) різних системи підприємства (внутрішнього контролю, матеріального стимулювання і опадати праці тощо).

## **2.2. Оцінювання аудитором ефективності системи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами та аудиторського ризику**

Перед проведенням аудиторської перевірки аудитор повинен зрозуміти, як організована і функціонує на підприємстві система внутрішнього контролю. Вона охоплює внутрішні правила і процедури контролю, які застосовуються керівництвом з метою стабільного та ефективного функціонування підприємства, дотримання облікової політики, збереження і раціонального використання активів, точності та повноти облікових записів, своєчасної підготовки фінансової інформації та запобігання її фальсифікації.

Вивчення системи внутрішнього контролю необхідне аудитору для [7]:

- обґрунтування рішення про її надійність отже можливість покластися на неї при проведенні аудиторської перевірки. Надійність полягає у її здатності ефективно попереджати, виявляти і виправляти навмисні і ненавмисні помилки в обліку і звітності;

- вимір ризику контролю, і відповідно для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, підготовки основи для планування аудиту, встановлення виду, термінів проведення і обсягу аудиторських процедур;

- розробки конструктивних пропозицій по її вдосконаленню.

Для потреб планування і здійснення аудиту системи внутрішнього контролю підприємства може вважатися ефективною, якщо застосовувані на підприємстві заходи та процедури попереджують своєчасно виявляють:

- спроби посадових осіб здійснити несанкціоновані чи заборонені законом операції;

- спроби облікового персоналу відобразити в облікових регістрах та звітності фіктивні чи неіснуючі операції або ж навмисне не відобразити ті, які вже відбулися;

- випадки порушення посадовими особами встановлених процедур документування господарських операцій, що зумовлює несвочасне їх документування та відображення в обліку та звітності;

- спотворення облікових даних через неправильну класифікацію господарських операцій, і як наслідок – використання невідповідних облікових рахунків обліку і статей звітності.

МСА 315 дає рекомендації щодо оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Аудитор повинен оцінити: середовище контролю, облікову (інформаційну) систему, контрольні процедури.

Середовище контролю охоплює загальне ставлення, обізнаність і розуміння управлінським персоналом важливості запровадження внутрішнього контролю. Якщо управлінським персоналом підприємства демонструється позитивне ставлення до нього, то й інші працівники виконують запроваджені контрольні процедури. Ознаками серйозного ставлення керівництва до проблем внутрішнього контролю є [6]:

- готовність вкладати кошти у розвиток та підтримання на належному рівні систему внутрішнього контролю;

- наявність чіткого розподілу повноважень, обов'язків, відповідальності працівників, закріплених у письмових нормах поведінки (посадових інструкціях, наказах);

- наявність елементів інформаційного забезпечення контролю (методичних розробок та інструктивних матеріалів з проведення окремих контрольних процедур тощо);

- наявність чітких процедур прийому на роботу.

- постійне здійснення управлінським персоналом заходів щодо підвищення рівня кваліфікації персоналу, як облікового, так і персоналу, що здійснює внутрішній контроль;

- наявність спеціальних внутрішніх контролюючих служб;
- систематичність дотримання процедур і заходів контролю. Для цього має бути затверджено відповідні графіки та плани проведення контрольних заходів, визначено зміст контрольних процедур, призначено відповідальних осіб.
- закріплення матеріальної відповідальності за працівниками. З одного боку, це забезпечує можливість відшкодування збитків, понесених компанією, а з другого — діє як стримувальний застережний спосіб стимулювання належного ставлення до збереження та ефективного використання майна працівниками підприємства.

Складовими елементами інформаційна система обліку є: облікова політика; організаційна структура бухгалтерії та її персонал; процедури відображення здійснених господарських операцій шляхом документування та формування звітності; інфраструктура інформаційної системи (організаційне, програмне, технічне та інші види забезпечення – за умови комп'ютерної форми ведення обліку) [5 ; 6]. Інформаційна система може вважатися надійною та ефективною, якщо відповідає вимогам:

- своєчасності – господарські операції відображаються на рахунках у момент виникнення;
- реальності – господарські операції, які відображені в обліку дійсно відбулися;
- правильності – господарські операції які відображені в інформаційній системі згідно діючих нормативно-правових актів і прийнятої на підприємстві облікової політики;
- повноти – всі господарські операції відображені в інформаційній системі у повній сумі.

Оцінюючи процедури та заходи контролю, які здійснюються на виконання розпоряджень управлінського персоналу, аудитор повинен:

- впевнитися у правильності розподілу прав, обов'язків та відповідальності серед працівників підприємства. Для уникнення зловживань мають бути розподілені обов'язки між тими хто дає дозвіл на здійснення

господарських операцій, хто здійснює процедури обліку, контролю і тими хто працює з активами;

- вивчити порядок санкціонування операцій. Для запобігання зловживанням кожна господарська операція повинна бути дозволена керівником, який за рангом є вищим від її ініціатора. Такий дозвіл отримують шляхом візування відповідних договорів, наказів, дозволів, тощо.

- розглянути систему документування на підприємстві. Її належна організація повинна здійснюватися відповідно до Положення про документальне забезпечення запасів у бухгалтерського обліку [97];

- оцінити умови, спрямовані на фізичне обмеження доступу несанкціонованих осіб до активів підприємства, до системи ведення документації і записів на рахунках. Серед таких умов: наявність приміщень, які пристосовані до зберігання матеріальних необоротних активів; регулярне проведення інвентаризацій необоротних активів; обмеження доступу до комп'ютерної інформаційної системи через визначення паролів та рівнів доступу для користувачів, своєчасність зміни їх для звільнених працівників тощо.

Для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю аудитор має дослідити кожен із перерахованих елементів, сформувавши спеціальну анкету для його тестування. У додатку Г запропоновано таку анкету.

Як вже зазначалося, оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, дозволяє визначити ризик контролю, як складову аудиторського ризику. Згідно МСА, аудиторський ризик, це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена [59]. Єдина методика оцінки аудиторського ризику відсутня, однак існує узагальнена модель його формування:

$$AP = BP \times PK \times PH, \text{ звідси } PH = AP : BP \times PK$$

де AP – загальний аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення

Сутність складових аудиторського ризику наведено на рис. 2.3. Властивий ризик та ризик контролю не залежать від аудитора, бо вони існують незалежно від аудиторської перевірки і є результатом діяльності клієнта.

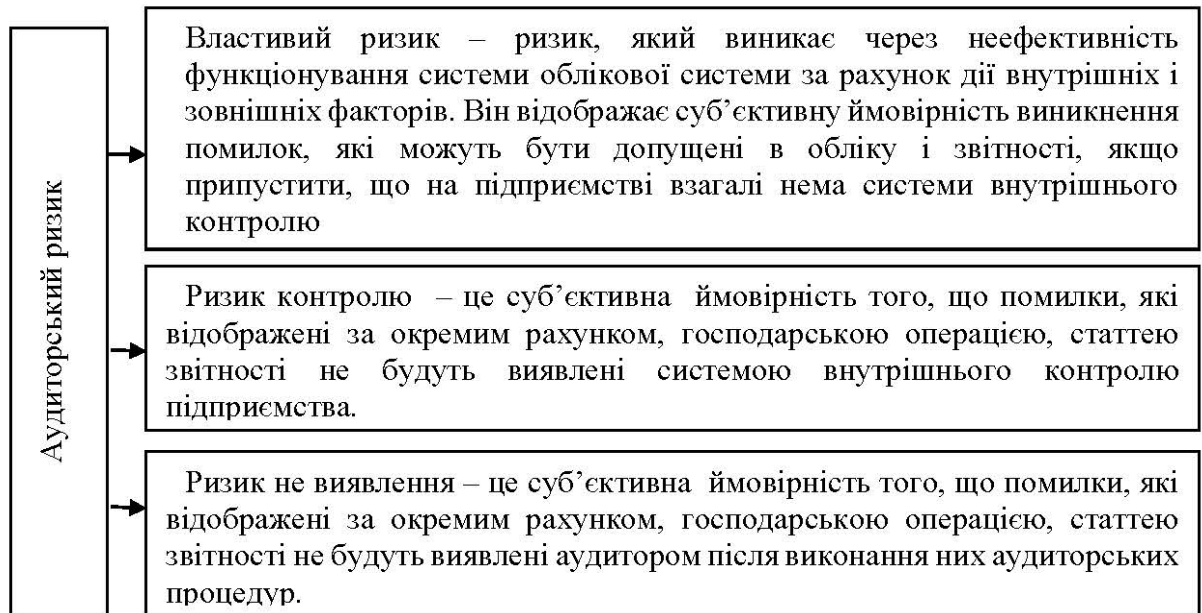


Рис. 2.3. Сутність складових аудиторського ризику

Джерело: сформовано автором

Ризик невиявлення повністю залежить від аудитора, бо пов'язаний з його діяльністю, визначає рівень якості його роботи. За нього він несе відповідальність, тому повинен знизити до мінімуму. Інакше кажучи, ризик невиявлення – це та частка похибки аудиторської перевірки, яку аудитор може собі дозволити при системах обліку і внутрішнього контролю, що склалися на підприємстві клієнта. Ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через властиві обмеження аудиту. Адже деякі аудиторські докази, на підставі яких аудитор формулює висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є радше переконливими, ніж остаточними.

Якщо властивий ризик і ризик контролю високі, то аудиторю може зменшити ризик невиявлення шляхом збільшення кількості аудиторських доказів, збільшення обсягу виконаних аудиторських процедур, збільшення обсягу вибірки

Оцінка властивого ризику і ризику контрою на рівні фінансової звітності в цілому та окремих її статей ґрунтується на професійному судженні аудитора. Внаслідок цього неможливо запропонувати єдиний універсальний для всіх підприємств метод оцінювання. У зв'язку з цим, визначення властивого ризику здійснюється на основі методик, які аудиторські фірми розробляють самостійно. Можна запропонувати оцінювати кожен ризикоутворюючий фактор, виходячи суб'єктивних міркувань за єдиною трьох рівневою шкалою (високий – 70-100%, середній – 40-70%, низький – 1-40%). Потім визначити коефіцієнт важливості кожного фактору, а далі – для отримання комплексної (інтегральної оцінки) ризику використати метод сум шляхом сумування добутків кількісного значення кожного фактора і його коефіцієнта важливості.

Можливе використання і інших методів оцінювання. Наприклад, можна оцінювати кожен з факторів ризику за індивідуальною шкалою певною кількістю балів. При цьому найбільш надійномісткий фактор отримує найбільшу бальну оцінку. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю розраховується шляхом ділення отриманої суми балів до максимально можливої. Для визначення ризику контролю від 100% віднімають показник надійності системи внутрішнього контролю у відсотках.

У додатку Д запропоновано форму робочого документу для оцінювання системи внутрішнього контролю необоротних активів і відповідно визначення рівня ризику контролю.

При формуванні стратегії перевірки, аудитор повинен встановити максимально допустимий розмір помилок, які можуть бути допущені обліковим персоналом за окремими рахунками, статтями фінансової звітності. За наявності таких помилок фінансова звітність буде вважатися достовірною, бо не впливатиме на рішення її користувачів.

Аудитор оцінює розмір таких помилок на підставі свого професійного досвіду, керуючись рекомендаціями МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [59]. Між аудиторським ризиком та суттєвістю існує обернений зв'язок: при зменшенні суттєвості, аудиторський ризик збільшується

і навпаки. Практичне застосування даної залежності дозволило науковцям встановити взаємозв'язок між рівнем суттєвості помилок, питомою вагою статті фінансової звітності та ризиком контролю [119]. Для статей фінансової звітності з високим ризиком внутрішнього контролю та значною питомою вагою, суттєвість знижується. Таку залежність проілюстровано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Залежність між рівнем суттєвості помилок, питомою вагою статті фінансової звітності та ризиком контролю

Зв'язок рівня суттєвості з питомою вагою статті фінансової звітності		Зв'язок рівня суттєвості з ризиком контролю	
Пимова вага статті у загальному підсумку, %	Рівень суттєвості,%	Ризик контролю %	Рівень суттєвості,%
Більше 35	1,5	Більше 71	1,0
Від 29 до 35	3,0	Від 61 до 70	2,0
Від 21 до 28	4,5	Від 51 до 60	3,0
Від 16 до 20	6,0	Від 41 до 50	4,0
Від 11 до 15	7,5	Від 31 до 40	5,0
Від 7 до 10	9,0	Від 21 до 30	6,0
Від 3 до 6	10,5	Від 11 до 20	7,0
До 3	12,0	До 10	8,0

Джерело: сформовано на підставі [119]

Рівень суттєвості помилок впливає на формування аудиторської думки та модифікацію аудиторського висновку. Якщо виявлена сукупність помилок за статтею є нижчою від допустимої величини, то підстав для модифікації висновку не виникає. Спотворення статті фінансової звітності можна вважати суттєвим при перевищенні сукупності виявлених помилок над допустимою величиною.

### 2.3. Аналітичні процедури в аудиті необоротних активів

Рекомендації щодо застосування аналітичних процедур у ході аудиту надає МСА «Аналітичні процедури». За визначенням стандарту аналітичні процедури ґрунтуються на оцінюванні фінансової інформації на підставі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від

очікуваних величин [59]. Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь до проведення комплексного аналізу із застосуванням сучасного статистичного інструментарію. Аналітичні процедури порівняння та їх зміст представлено на рис.2.4.



Рис. 2.4. Аналітичні процедури порівняння та їх зміст

Джерело: сформовано автором

Аналітичні процедури використовуються на різних етапах аудиту (рис.2.5).





Рис.2.5. Цілі аналітичних аудиторських процедур згідно з етапами аудиту  
 Джерело: сформовано на підставі [19; 66]

На підготовчому етапі аналітичні процедури дозволяють аудитору виявити особливості діяльності господарюючого суб'єкта, сфери потенційного ризику та необхідність проведення додаткових аудиторських процедур, оцінити його фінансовий стан та ймовірність безперервної діяльності, встановити узгодженість показників у різних формах фінансової звітності.

Для перевірки взаємної узгодженості показників слід застосовувати Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, що розроблені Міністерством фінансів України [84]

Якщо у звітному періоді у діяльності клієнта не відбулося значних змін, то має залишитися незмінною і динаміка багатьох статей фінансової звітності. Виявлення «незвичайних відхилень» показників звітності, наявність несподіваних співвідношень між статтями звітності, неочікуваної їх динаміки дозволяє встановити зони можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності. Завдання аудитора – правильно визначити, яка інформація або елементи інформації повинні мати взаємозв'язки. За наслідками застосування аналітичних процедур при розробці стратегії перевірки аудитор вже може визначити, якому рахунку слід приділяти особливу увагу, у зв'язку з помітними відхиленнями.

**Застосовуючи методику горизонтального і вертикального аналізу, оцінимо динаміку складу і структури необоротних активів ТОВ за даними його фінансової звітності ( додток Ж) у таблиці 2.2.**

Як свідчать дані таблиці 2.2 вартість активів ТОВ на кінець 2019 року склала 51193 тис. грн., що на 5668 тис.грн або на 12,5% більше, ніж на початок року. Необоротні активи протягом 2019 року збільшилися на 5668 тис.грн. або на 18,1%, на 2,8% зросла їх частка у складі активів. На кінець 2019 року вона склала 57,1%. Структура необоротних активів за 2019 рік майже не змінилася: найбільшу питому вагу займають основні засоби (57,1%), найменшу – нематеріальні активи (0,13%).

Аналіз динаміки показників узагальнених у таблиці 2.2 не свідчить про наявність «незвичайних відхилень». Однак у ході дослідження встановлено суттєве зростання витрат на ремонт основних засобів, хоча на підприємстві використовуються достатньо нові об'єкти основних засобів.

Таблиця 2.2

Загальна оцінка необоротних активів ТОВ

Показники	На поч. звітного періоду	На кін. звітного періоду	Динаміка	Темп зміни, %
Всього активів, тис. грн., у т.ч.:	45525	51193	5668	112,5
1.Необоротні активи, тис. грн. в % до вартості активів	24737 54,3	29210 57,1	4473 2,8	118,1
2.1. Нематеріальні активи, тис. грн. у % до вартості необоротних активів	36 0,14	39 0,13	3 -0,01	108,3
2.2.Основні засоби, тис. грн. у % до вартості необоротних активів	23323 94,3	27989 95,8	4666 1,5	120,0
2.3.Незавершені капітальні інвестиції, тис. грн. у % до вартості необоротних активів	915 3,7	719 2,5	-196 -1,2	78,6
2.4. Інвестиційна нерухомість, тис. грн. у % до вартості необоротних активів	352 1,4	352 1,2	- -0,2	-
2.5. Інші довгострокові інвестиції, тис. грн. у % до вартості необоротних активів	111 4,5	111 3,8	- -0,7	-
2.6.Довгострокова дебіторська заборгованість у % до необоротних активів	-	-		

Ліквідність підприємства є тою інформацією, до якої аудитори під час перевірки звертаються неодноразово. Для її оцінки розраховуються показники подані у табл. 2.3. Розрахуємо значення цих показників на підставі фінансової звітності **ТОВ**

Інформація подана у табл. 2.3 свідчать про те, що підприємство на кінець 2019 року, мобілізуючи всі свої оборотні активи, може повністю погасити свої поточні зобов'язання. Таким чином, підприємство можна вважати ліквідним. Негативною тенденцією є зниження загальної ліквідності.

За рахунок грошових коштів та їх еквівалентів підприємство на кінець 2019 року може негайно погасити 16% всіх своїх поточних зобов'язань. А за використавши ще засоби у розрахунках, 60% поточних зобов'язань можуть бути покриті ними.

Таблиця 2.3.

## Оцінка показників ліквідності ТОВ за 2019 рік

Показники	На поч. періоду	На кінець періоду	Динаміка
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,15	0,16	0,1
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,72	0,60	-0,12
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,25	1,15	-0,1

Варто зазначити, що можливість безперервної діяльності вивчається аудитором не лише на підставі фінансової звітності підприємства-замовника, але і на підставі аналізу результатів роботи інших подібних підприємств цієї галузі. І якщо значна кількість підприємств галузі відчуває фінансові труднощі або зазнали банкрутства, то не виключно, що це може трапитися і з підприємством, що перевіряється.

Використання аудитором простих розрахунків, детермінованих, стохастичних моделей, які використовуються на основному етапі перевірки трактується МСА 520 як аналітична процедура. Вони можуть використовуватися як аудиторські процедури по суті з метою підтвердження залишків і оборотів за рахунками. Рішення про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора. Якщо аналітична процедура не виявляє суттєвих відхилень від очікуваних величин певних показників, можна припустити, що ймовірність помилки є незначною. Наприклад, підприємство здає в оренду будівлю, поділену на офісні приміщення. Знаючи ставки орендної плати, кількість офісних приміщень і відсоток незданих площ та зробивши прогнозні розрахунки, аудитор може отримати переконливі докази щодо обсягу доходу від оренди будівлі і усунути необхідність детального вивчення даної господарської операції за умови, що всі елементи розрахунку будуть належно підтверджені.

Процес використання аналітичних процедур по суті можна представити у вигляді таких дій. Спочатку аудитор визначається очікуване значення показника,

яке має бути представлене конкретним числом, відсотком на підставі знань про бізнес клієнта. Далі встановлює «порог суттєвості», тобто різницю між фактичним та очікуваним значенням показника, яка може бути ним прийнята без подальшого дослідження. За наявності перевищення «порогу суттєвості», аудитор має дослідити такі розбіжності через:

- звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних доказів щодо відповідей управлінського персоналу;

- виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин.

На підсумковому етапі аудитор повинен оцінити можливість подальшого функціонування підприємства-клієнта, оскільки цей аспект безпосередньо впливає на формування аудиторського звіту. До нього має включатися пояснювальний параграф, який має висвітлювати події або умови, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів припущення про безперервність діяльності клієнта. Такими умовами можуть бути [109]:

- серйозні порушення фінансової стійкості підприємства, необґрунтоване зростання позикового капіталу;

- тривала неплатоспроможність підприємства, нездатність своєчасно виконувати свої зобов'язання перед кредиторами;

- суттєва незбалансованість у часі надходжень і витрачань грошових засобів;

- суттєві втрати в основній діяльності, які проявляються у хронічному скороченні обсягів виробництва та продажів, у хронічній збитковості;

- втрата позицій на ринку, втрата основних постачальників, покупців, провідних працівників без їх заміни, наявні проблеми з робочою силою;

- зміни вимог нормативно-правових актів, які можуть негативно вплинути на діяльність підприємства.

Аналітичних процедур, що виконуються на підсумковому етапі аудиту, як правило, такі ж, як на попередніх етапах. Проте при цьому аудитор використовує

вже уточнені дані, значення основних показників діяльності підприємства з врахуванням виправлень, зроблених за результатами аудиту.

## **Висновки до розділу 2**

1. Для зниження рівня інформаційного ризику у процесі прийняття управлінських рішень користувачам потрібна впевненість у достовірності показників фінансової звітності. Аудит необоротних активів може бути складовою аудиту фінансової звітності або окремим аудиторським завданням. Це пов'язано з важливістю обліку цих активів, їх значним впливом на фінансові показники діяльності підприємства.

2. Аудиторська перевірка є творчим процесом, який ґрунтується на професіоналізмі аудитора та організаційно-технологічних особливостях підприємства. Через це, можлива різна послідовність її проведення. Однак, враховуючи значну частку необоротних активів у складі майна підприємства, важливість перевірки такого об'єкта зростає, що обумовлює потребу в обґрунтування робіт при виконанні завдання. З цією метою у складі аудиторської перевірки виокремлено три етапи та визначення перелік робіт у кожному з них, сформовано план аудиту необоротних активів.

3. Перед проведенням аудиторської перевірки аудитор повинен зрозуміти, як організована і функціонує на підприємстві система внутрішнього контролю. Це дозволяє обґрунтувати рішення про її надійність, а отже можливість покладатися на неї при проведенні аудиторської перевірки; виміряти ризик контролю як однієї із складових аудиторського ризик. У роботі запропоновано анкету тестів системи внутрішнього контролю необоротних активів, а також форму робочого документу та методикку оцінки ризику контролю, і, відповідно, надійності системи внутрішнього контролю цих активів.

4. При формуванні стратегії перевірки, аудитор повинен встановити максимально допустимий розмір помилок, які можуть бути допущені обліковим персоналом за окремими рахунками, статтями фінансової звітності. У ході дослідження встановлено, що рівень суттєвості помилок за статтею буде

визначатися її питомою вагою та ризиком контролю. Для статей фінансової звітності з високим ризиком внутрішнього контролю та значною питомою вагою, суттєвість знижується.

5. На підставі вивченні літературних джерел і аудиторської практики визначено цілі аналітичних аудиторських процедур відповідно до виокремлених етапів аудиту, розглянуто практику застосування аналітичних процедур порівняння та їх зміст.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АУДИТУ МЕТОДИКА ОСНОВНИХ СКЛАДОВИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 3.1. Аудит матеріальних та нематеріальних необоротних активів

Розпочинають аудит основних засобів, інших матеріальних необоротних та нематеріальних активів з вивчення їх наявності на підставі інвентаризаційних матеріалів. Ними є інвентаризаційні описи; порівнювальні відомості; протоколи інвентаризаційних комісій; наказ керівника, яким приймається рішення щодо результатів інвентаризації.

Як засвідчує аудиторська практика, в інвентаризаційних матеріалах досить часто [7]:

- відсутні на інвентаризаційних матеріалах підписи членів інвентаризаційної комісії;
- наявні помилки і їх виправлень, які не завірені членами інвентаризаційної комісії;
- відсутні розписки матеріально-відповідальної особи та її підписи на кожній сторінці інвентаризаційного опису;
- не відображена на кожній сторінці інвентаризаційного опису прописом загальна кількість об'єктів матеріальних необоротних активів та їх вартість тощо.

Виявлення цих і інших порушень дозволяє аудитору зробити висновок про надійність результатів інвентаризації, відповідність порядку її проведення Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань [79].

Наявність нематеріальних активів під час інвентаризації здійснюють за документами, у яких описано сам об'єкт (конструкторська документація, програма для комп'ютера), або у документах, де підтверджується створення об'єкта (ліцензійна угода, договір).

При перевірці правильність віднесення об'єктів до складу матеріальних необоротних активів порівнюють вартість об'єктів, відображених в їх складі з



вартістю, яка передбачена в наказі про облікову політику, уточнюють чи не обліковуються на рахунках обліку необоротних активів предмети, облік яких повинен здійснюватися у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Перевіряючи склад нематеріальних активів необхідно встановити факти віднесення до них об'єкти, які не визнаються такими (внутрішній гудвіл, назви видань, газетні заголовки, список клієнтури й інші об'єкти).

При час аудиторської перевірки необхідно отримати підтвердження належного оформлення прав власності підприємства на об'єкти матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Головним доказом для об'єктів нерухомості та транспортних засобів виступають документи, що підтверджують право власності на них (договори купівлі-продажу, свідоцтво про право власності, технічні паспорти тощо). Характерною властивістю об'єктів нематеріальних активів є наявність охоронних документів, які підтверджують права на них (свідоцтва на корисні моделі; патенти на винаходи й промислові зразки, програми ЕОМ, топології інтегральних й інших мікросхем); строки володіння правами; обсяг прав (передача у власність чи тимчасове використання) та інші основні договірні умови використання подібних об'єктів. Через це важливою складовою аудиту є перевірка дійсності охоронних документів, що зумовлює потребу у юридичному дослідженні документів, яке може бути виконане за умови використання консультантів й експертів з цих питань.

Також потрібно під час перевірки визначити факти незаконного надходження необоротних активів, їх переміщення за невірно оформленими документами. Для перевірки операцій, пов'язаних з рухом основних засобів використовують порівняно невелику кількість первинних документів (рис.3.1). Аудиторська практика досить часто виявляє помилки при оформленні надходжень об'єктів основних засобів. Варто зазначити, що факт оприбуткування основних засобів засвідчують прибуткові накладні, але ці документи не можуть слугувати підставою для введення в експлуатацію цих активів. Лише акт приймання-передачі є первинним документом, яким

вводяться чи виводяться основні засоби із експлуатації, передаються іншому підприємству.

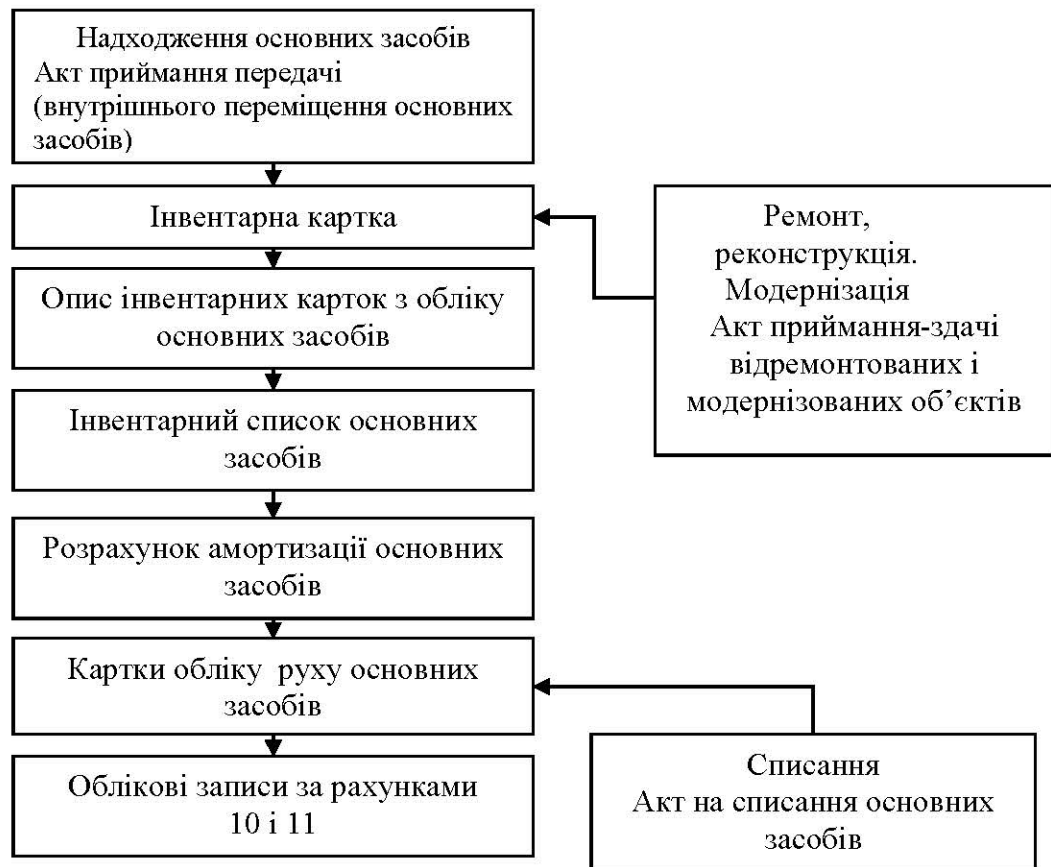


Рис. 3.1. Схема документообігу операцій з основними засобами і іншими необоротними матеріальними активами

Джерело: сформовано на підставі [98]

До складу інших необоротних матеріальних активів відносять активи, термін використання яких більший, ніж один рік. Це малоцінні необоротні активи, природні ресурси, тимчасові не титульні споруди, предмети прокату, інвентарну тару. Документальне оформлення руху таких активів таке ж, як і основних засобів.

Наказом Міністерством фінансів затверджені такі типові форми первинних документів з обліку нематеріальних активів [80]:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Акт введення у господарський оборот й інвентарна картка можуть підтвердити факт одержання та ведення в експлуатацію об'єктів нематеріальних активів.

Правильність оформлення первинних документів з надходження і вибуття необоротних активів аудитор перевіряє керуючись вимогами Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [97].

Використання хронологічного аналізу та взаємного контролю документів дозволяє перевірити своєчасність та повноту відображення операцій з оприбуткування необоротних активів у системі бухгалтерського обліку. Для цього зіставляють прибуткові накладні з документами постачальника, з яких видно час надходження, склад та вартість об'єктів необоротних активів, платіжні доручення, банківські виписки, що засвідчують сплату грошей, облікові реєстри.

Несвоєчасне оприбуткування матеріальних і нематеріальних необоротних активів і введення їх в експлуатацію зменшує амортизаційні відрахування, що призводить до викривлення фінансових результатів.

Вибувають основні засоби шляхом їх реалізації, безоплатної передачі, ліквідації тощо. Операції з реалізації основних засобів вимагають перевірки наявності дозволу керівництва, безоплатної передачі – законності та доцільності; при крадіжках, псуванні – визначається шкода, яка завдана підприємству.

Операції із списання основних засобів вимагають встановлення причин і підстав для списання. Для цього на підприємствах повинні створюватися постійно діючі комісії. У процесі перевірки з'ясовується існування на підприємстві такої комісії.

При перевірці ліквідації у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на списання основних засобів. Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо, відображають у акті у розділі «Розрахунок результатів

списання об'єкта». Взаємна звірка документів на прибуткування корисних залишків та зворотної частини акту про ліквідацію дає можливість проконтролювати повноту і своєчасність їх оприбуткування на склад.

Підприємство може використовувати в господарській діяльності орендовані основні засоби або передавати власні – в оренду. Вид оренди (оперативна чи фінансова) впливає на правила, за якими основні засоби відображаються в обліку та звітності орендаря та орендодавця. Умови здійснення орендних операцій знаходять своє відображення у договорах. Ризик викривлень при відображенні таких операцій полягає у тому, що юридична форма укладеного договору, наприклад, оперативної оренди, насправді має ознаки фінансової. Через це аудитор повинен вивчити умови чинних договорів оренди. Якщо основні засоби використовуються на умовах фінансової оренди, то орендодавець повинен виключити передані об'єкти зі складу власних основних засобів і сформувану дебіторську заборгованість за дебетом рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», а орендар повинен оприбуткувати основні засоби і відобразити за кредитом рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Вартість переданої в оперативну оренду основних засобів орендодавець відображає як інвестиційну нерухомість, а орендар показує її на позабалансовому рахунку.

Однією із форм вибуття є продаж основних засобів. Цей процес може бути досить тривалим, і, тому повинен правильно відображатися у балансі підприємства. На підставі запитів до керівництва підприємства, вивчення внутрішніх розпорядчо-організаційних документів аудитор визначає плани підприємства щодо реалізації необоротних активів загалом, та основних засобів зокрема. Якщо керівництвом прийнято рішення про продаж необоротних активів, то аудитор повинен перевірити необхідність відображення їх вартості у статті «Необоротні активи та групи вибуття». Для цього потрібно отримати докази того, що перспективи вибуття об'єкта основних засобів мають такі ознаки [ 92]:

- економічні вигоди планують одержати від об'єкта продажу, а не від

використання за призначенням;

- об'єкт основних засобів готовий до продажу в його теперішньому стані;
- продаж об'єкта буде завершено впродовж року після дати визнання таким, який утримується для продажу;
- умови продажу об'єкта такі ж як умови продажу для схожих активів;
- продажу об'єкта має високу вірогідність відбутися (керівництвом підприємства складено відповідний план або укладено угоду про продаж; відбувається активна пропозиція на ринку за ціною, яка відповідає справедливій вартості об'єкта).

Якщо відбувся продаж необоротних активів, то аудиторі слід перевірити повноту, своєчасність надходження виручки на поточний рахунок чи в касу підприємства. Для цього використовується взаємний контроль первинних документів, які засвідчують реалізацію (видаткові накладні) з документами, які засвідчують факт надходження грошей (прибутковий ордер, касова книга, виписка банку).

При перевірці правильності формування первісної вартості необоротних активів, аудитор враховує шляхи їх надходження на підприємство. Порядок формування первісної вартості активів розглянуто нами у 1.3. Зміна їх первісної вартості може відбутися внаслідок проведення протягом звітного року різних поліпшень. Однак не всі витрати на поліпшення можуть бути капіталізовані. Такі витрати підприємства можуть бути віднесені на збільшення первісної вартості необоротних активів, за умови, що вони приведуть до збільшення майбутніх економічних вигід від їх використання. Коли ж витрати здійснюються лише для підтримання об'єктів необоротних активів у придатному для використання стані і не ведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, то їх сума відображається у складі витрат звітного періоду [93].

При визначенні справедливої вартості може використовуватися інформація про ціни на аналогічну продукцію, що отримана у письмовій формі від підприємств виробників; відомості про рівень цін, опублікованих у відкритих джерелах інформації; експертні висновки.

Важливим напрямком аудиту операцій з необоротними активами є перевірка нарахування та відображення в обліку накопиченої амортизації (табл.3.1).

Таблиця 3.1.

Завдання аудиту амортизації необоротних активів та відповідні їм аудиторські процедури

№	Завдання аудиту	Перелік аудиторських процедур	Джерело аудиторських доказів
1	Впевнитись у відповідності методів нарахування амортизації чинному законодавству та обліковій політиці підприємства, у забезпеченні незмінності методів протягом звітного періоду	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналітичні процедури	Наказ про облікову політику, розрахунки амортизації
2	Впевнитись у правильності застосування норм амортизації, перевірити правильність встановлення строку корисного використання та його відповідності наказу про облікову політику та фактичному застосуванню	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналітичні процедури	Наказ про облікову політику, розрахунки амортизації
3	Впевнитись у правильності визначення строку початку та закінчення нарахування амортизації	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналітичні процедури	Акти приймання-передачі, розрахунки амортизації
4	Впевнитись у правильності визначення вартості, що амортизується ; вставленні первісної та ліквідаційної вартості; нарахування суми дооцінки (уцінки) зносу та його відображення в обліку	Документальна, нормативно-правова, арифметична перевірка	Наказ про облікову політику, розрахунки амортизації, розрахунки дооцінки(уцінки) сум зносу, інвентарні картки, первинні документи руху
5	Впевнитись у повноті відображення в обліку амортизації і зносу та відповідності даних реєстрів аналітичного та синтетичного обліку даним рахунків оборотно-сальдової відомості та фінансової звітності	Документальна перевірка, арифметична перевірка, аналітичні процедури	Регістри обліку, фінансова звітність

Джерело: сформовано на підставі [5 ; 6; 46;]

Для нарахування амортизації застосовують п'ять методів нарахування: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий. На рис. 3.2 подано порядок їх застосування. Такі методи використовують для визначення оподаткованого прибутку згідно з Податковим кодексом [76].

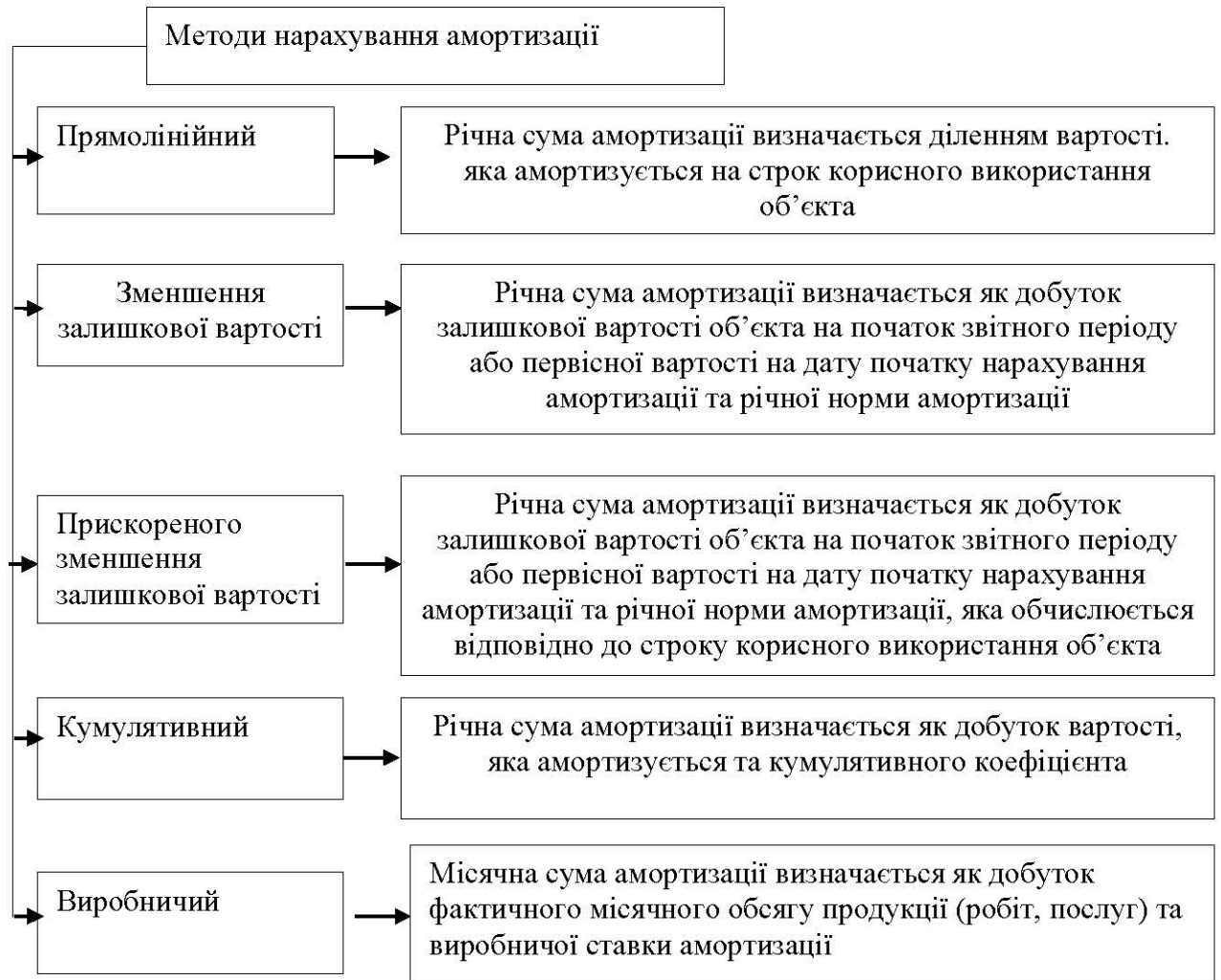


Рис. 3.2. Порядок застосування методів нарахування амортизації необоротних активів

Амортизація інших необоротних активів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» виконується з використанням прямолінійного та виробничого методів. Амортизаційні відрахування малоцінних необоротних матеріальних активів можуть розраховуватися у розмірі 100% їх вартості зразу у перший місяць використання, або 50% вартості, яка амортизується у першому місяці використання і ще 50% при вибутті із експлуатації.

Варто врахувати, що використання методів нарахування амортизації, впливає на обсяг фінансових результатів. У зв'язку з цим, вибираючи методи нарахування амортизації, враховують переваги та недоліки кожного з них (рис. 3.3).

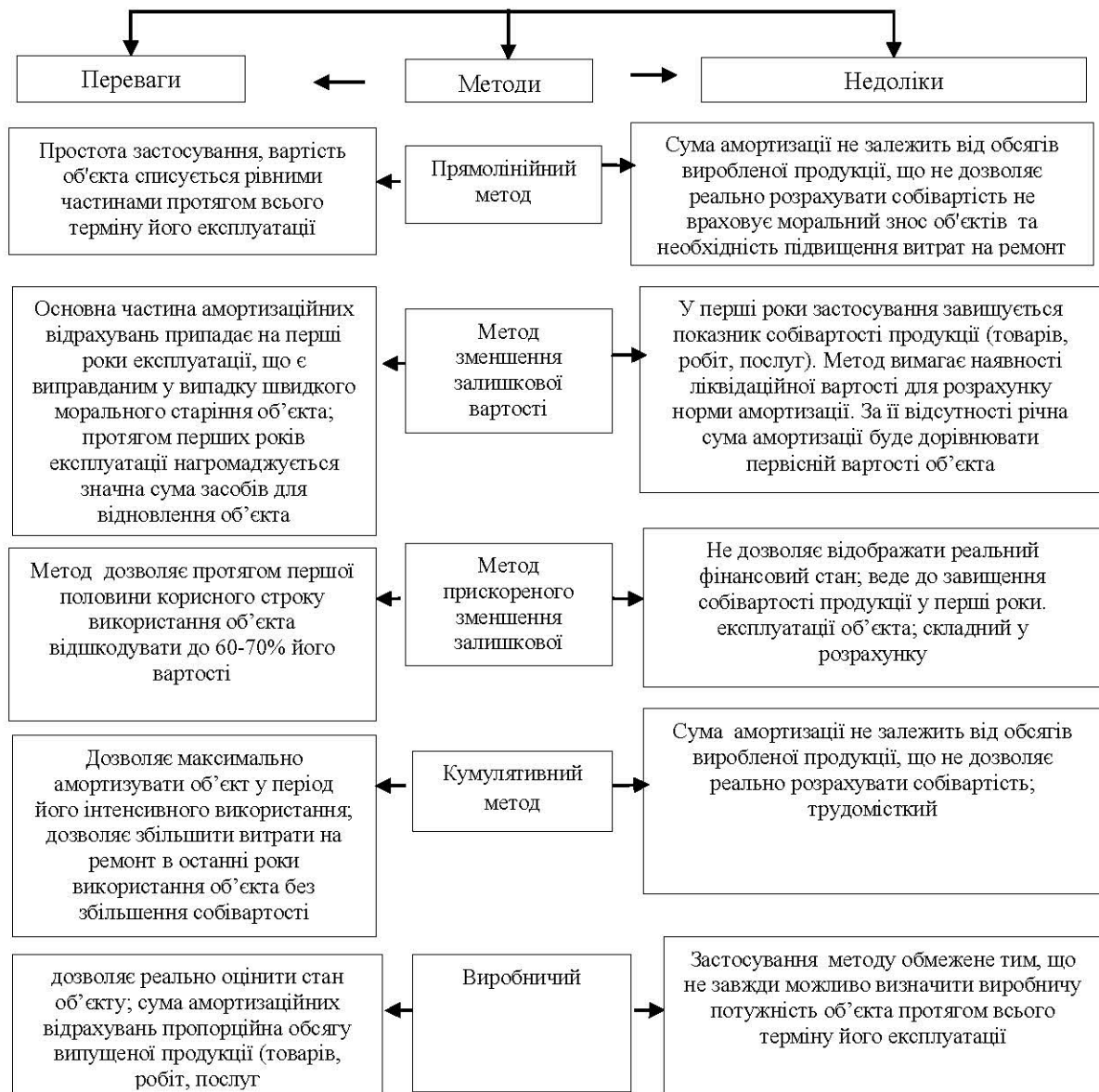


Рис. 3.3. Переваги та недоліки методів амортизації

Джерело: Сформовано на підставі [33;46]

У випадку перевищення залишкової вартості певного об'єкта необоротних активів над його ринковою вартістю чи над розрахованою у теперішніх цінах вартістю майбутніх грошових надходжень від його використання констатують зменшення корисності такого об'єкта. Уцінку об'єктів необоротних активів також проводять за наявності значної різниці між його залишковою і справедливою (ринковою) вартістю. Проте операції із зменшення корисності об'єкта впливають тільки на суми його зносу, а уцінка – і на суму зносу, і на первісну вартість. Через це аудитор повинен відрізнити ситуації, які потребують



проведення зменшення корисності об'єкта необоротних активів від тих, які зумовлюють їх здешевлення.

Метою аудиту операцій з переоцінки є аналіз використаних підприємством підходів до визначення рівня суттєвості відхилень між залишковою і справедливою об'єктів необоротних активів, а також отримання доказів щодо надійності зміни їх балансової вартості, правильності відображення результатів переоцінки у складі власного капіталу і у доходах (витратах) звітного періоду з урахуванням проведених раніше уцінок і дооцінок. Джерелами аудиторських доказів при вивченні цих операцій є наказ керівництва про проведення переоцінки, акти переоцінки, експертний висновок, який підтверджує ринкову вартість об'єкта станом на дату переоцінки, а також інвентарні картки обліку основних засобів. При переоцінці певного об'єкта основних засобів здійснюють переоцінку всіх об'єктів групи, до якої входить такий об'єкт. Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта визначається як добуток його первісної вартості та зносу до переоцінки на коефіцієнт переоцінки, який розраховується шляхом ділення справедливої вартості об'єкта на залишкову вартість. Порядок відображення результатів переоцінки залежить від того, проводиться переоцінка вперше чи повторно.

Рекомендації щодо проведення дій з визначення об'єктом втрати його корисності подають П(С) БО 28 «Зменшення корисності активів» та МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Таким чином, під зменшенням корисності активу розуміють втрату ним економічної вигоди, яка проявляється у сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Сума очікуваного відшкодування відображає більшу з двох оцінок: чисту вартість реалізації чи теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість. Для розрахунку чистої вартості реалізації враховують кон'юнктуру ринку, а майбутні чисті грошові надходження – можливості об'єкта необоротних активів, а саме їх спроможність виробляти певні споживні вартості. У додатку 3 відображено

структурно-логічну схему, за якою пропонуємо обліковим працівникам виконувати дії із зменшення корисності об'єктів необоротних активів. Варто вказати, що корисність об'єкта є змінною величиною, тому за відсутності причини зменшення відбувається її відновлення. Суму відновлення корисності, але не більшу від суми попереднього зменшення корисності, пов'язують з визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта необоротних активів. При одночасному виникненні права на проведення уцінки та на зменшення корисності об'єкта необоротних активів, то пріоритетним є право на зменшення корисності. У таких випадках спочатку виконують процедуру зменшення корисності об'єкта, а після цього вивчають питання по проведенню процедур переоцінки. Даний факт пояснюється тим, що вартість є похідною від стану активу, а не навпаки.

Типові помилками при відображенні в обліку стану та руху матеріальних і нематеріальних необоротних активів узагальнено у додатку К і Л.

### **3.2 Аудит незавершених капітальних інвестицій**

Незавершені капітальні інвестиції, як складова необоротних активів, включають різні витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Вони відображають об'єкти, процес створення яких не завершено і об'єкти, які потребують лише монтажу та документального оформлення факту передачі в експлуатацію. Крім того, рахунок 15 «Капітальні інвестиції» є своєрідним транзитом в операціях створення (придбання) матеріальних чи нематеріальних активів. Перевіряючи кредитові обороти за відповідними субрахунками рахунку 15, можна отримати підтвердження щодо правильності формування їх первісної вартості.

При перевірці правильності віднесення витрат до складу капітальних інвестицій враховують, що порядок їх визнання та оцінювання не знайшли свого належного відображення у нормативно-правових актах. Через це, взявши за основу загальні критеріїв визнання активів, можна стверджувати, що основними умовами визнання капітальних інвестицій у системі бухгалтерському обліку є:

- час (інвестування розпочалося, але ще не завершено);
- контроль (підприємство здійснює над процесом капітального інвестування та його проміжними результатами);
- вартість (проміжні результати капітального інвестування можна достовірно оцінити);
- економія (є впевненість у тому, що процесу капітального інвестування завершиться отриманням активу, який у майбутньому стане джерелом економічної вигоди).

Важливим у ході аудиту є перевірка правильності віднесення незавершених інвестицій до відповідних класифікаційних груп. Ними є: капітальне будівництво; придбання (виготовлення) основних засобів; придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів; придбання (створення) нематеріальних активів; придбання(вирощування) довгострокових біологічних активів [66].

Вивчаючи операції з капітальними інвестиціями, потрібно виокремити з них ті, які здійснюють підрядним способом, і ті, які здійснюють господарським бо змішаним способами.

Якщо інвестиції виконуються підрядним способом, то необхідно перевірити правильність складеного договору з підрядником, обсяг та якість виконаних робіт згідно з проміжними актами. При веденні будівництва підрядними будівельними організаціями, обов'язком замовника є забезпечення їх проектно-кошторисною документацією. Замовник відповідає перед підрядником за своєчасність розроблення, затвердження проектно-кошторисної документації, її якість та передачу у строки, передбачені договором. Проектно-кошторисну документацію аудитор розглядає як об'єкт, що є інтелектуальною цінністю.

Під час аудиту з'ясовують склад інвестиційних витрат. У бухгалтерському обліку витрати на будівництво об'єктів класифікують за технологічною структурою згідно з кошторисною документацією, а саме: будівельні роботи; роботи з монтажу обладнання; придбання обладнання, зданого у монтаж;

придбання обладнання, що не потребує монтажу; інші капітальні витрати; витрати, що не збільшують вартості об'єктів інвестицій.

При перевірці потрібно встановити обґрунтованість витрат, правильність віднесення їх на відповідні об'єкти, відповідність кошторисам, затвердженій технічній документації та джерелам фінансування. Аналітичний облік витрат на капітальне будівництво ведеться за окремим видами необоротних активів та окремими інвентарними об'єктами.

Ризики викривлень даних щодо незавершених капітальних інвестицій у фінансовій звітності зумовлені складністю проведення оцінки реальних обсягів таких вкладень на дату складання фінансової звітності. Тому процедури документальної перевірки доцільно доповнювати аналітичними процедурами та процедурами повторного виконання із залученням експертів. Особливу увагу приділяють тим об'єктам незавершеного будівництва, за якими закінчилися проектні терміни робіт, так звані, довгобуди. Внаслідок природних процесів такі об'єкти руйнуються, втрачають свою вартість, а тому вимагають переоцінки.

Важливим напрямком аудиту є встановлення правильності розрахунку інвентарної вартості об'єктів, які закінчені будівництвом та вартості поліпшених об'єктів після завершення добудови та дообладнання, реконструкції, модернізації. Інвентарна вартість об'єктів нерухомості складається з будівельних витрат і витрат, які пов'язані із введенням їх в експлуатацію.

Якщо об'єктом інвестування є обладнання, яке не потребує монтажу, то його інвентарна вартість дорівнює вартості придбання. Одним із ключових питань в процесі аудиту таких об'єктів незавершених капітальних інвестицій є перевірка своєчасності документального оформлення факту введення до експлуатації. Це пов'язано із тим, що процедури введення до експлуатації інколи вимагають отримання спеціальних дозволів від уповноважених державних органів. При цьому такі об'єкти можуть фактично експлуатуватися. Для отримання доказів у цьому напрямі аудитор проводить спостереження.

Якщо об'єкт потребує монтажу, то балансова вартість такого обладнання повинна включати, крім вартості придбання, ще і вартість додаткових витрат

(витрати з транспортування, заготівельно-складські витрати, витрати на будівельні роботи й монтаж та інші) .

В інвентарну вартість об'єктів капітальних інвестицій не включають: витрати на утримання «заморожених» об'єктів, витрати, які пов'язані з формажорними обставинами, судові витрати, штрафні санкції. А от витрати на сплату відсотків за користування кредитними ресурсами згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати» капіталізуються лише ті витрати, яких можна було б уникнути, якби підприємство не створювало кваліфікаційних активів. Кваліфікаційним є актив, який вимагає суттєвого часу для створення. Такий час повинен обов'язково зазначатися в наказі про облікову політику підприємства.

Міжнародним аналогом П(С)БО 31 «Фінансові витрати» є МСБО 23 «Витрати на позики». Критерії визнання кваліфікаційних активів і необхідності капіталізації фінансових витрат за національним і міжнародним стандартом подано у табл.3.2.

Інформація, подана у таблиці 3.2 свідчить, що єдність концепції полягає у потребі відображати у собівартості кваліфікаційного активу частину фактично понесених і визнаних фінансових витрат, а частину – у складі витрат періоду.

Перевіряючи порядок капіталізації фінансових витрат на підприємстві аудитор може керуватись рекомендаціями Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку фінансових витрат [47]. Адже незалежно від того, яку концептуальну основу фінансової звітності використовує підприємство, Міністерство фінансів України є регулятором питань з бухгалтерського обліку а фінансової звітності для всіх вітчизняних господарюючих суб'єктів.

Таблиця 3.2

Критерії визнання кваліфікаційного активу і необхідності капіталізації  
фінансових витрат

згідно з П(С)БО 31  
суттєвий час для створення  
кваліфікаційного активу (п. 4)

наявність тих фінансових витрат ,  
яких можна було б уникнути, якби не  
здійснювалися витрати на створення  
кваліфікаційного активу (п. 5)  
якщо запозичення безпосередньо не  
пов'язані зі створенням  
кваліфікаційного активу, сума  
фінансових витрат, яка підлягає  
включенню до собівартості  
кваліфікаційного активу, є добутком  
норми капіталізації та  
середньозважених витрат на  
створення кваліфікаційного активу  
(включаючи фінансових витрати, які  
були капіталізовані раніше ) (п. 7)

наявність лише витрат, для  
здійснення яких сплачуються  
грошові кошти, передаються інші  
активи або приймаються  
зобов'язання з нарахуванням  
відсотків (п. 5)

Капіталізація фінансових витрат дозволяє збільшити вартість капітальних інвестицій, а значить, вартість всього майна підприємства, зменшити витрати на величину відсотків за позиками, і таким чином, збільшити обсяг фінансових результатів за звітний період.

Аудит витрат капітальних інвестицій вимагає різнобічних знань в юридичній, обліковій, будівельній сфері тощо. Враховуючи, що аудитор – це висококваліфікований бухгалтер, то під час оцінювання правильності формування вартості капітальних робіт і оформлення платіжних вимог (актів виконаних робіт, довідок про їх вартість) підрядними і проектними організаціями, що є підставою для відображення таких витрат в обліку, варто використовувати знання експертів. Це дозволить виявити приписки в актах, що

згідно з МСБО 23

суттєвий період для підготовки активу до  
використання за призначенням або для  
реалізації (п. 5)

наявність витрат на позики, які безпосередньо  
належать до придбання, будівництва чи  
виробництва активу, що є тими витратами на  
позики, яких можна було б уникнути, якби не  
здійснювалися витрати на кваліфікаційний  
актив (п. 10)  
якщо позикові кошти залучені «узагалі» і  
використовуються з метою отримання  
кваліфікаційного активу, то суму витрат на  
позики, яка підлягає капіталізації, слід  
визначати шляхом застосування норми  
капіталізації до витрат на цей актив (п. 14)  
якщо важко визначити прямий зв'язок між  
певними позиками та кваліфікаційним активом  
і визначити позики, які за інших обставин  
можна було б уникнути, і якщо таке  
визначення суми витрат на позики,  
безпосередньо пов'язаних із придбанням  
кваліфікаційного активу, ускладнюється –  
треба діяти на основі судження (п. 11)  
наявність лише таких витрат на позики за  
умови, якщо існує ймовірність того, що вони  
принесуть підприємству майбутні економічні  
вигоди і що ці витрат можна достовірно  
оцінити (п. 9)

навмисно завищують обсяги виконаних будівельно-монтажних робіт і, як наслідок – неправомірну переплату підряднику.

Якщо будівництво здійснюється господарським способом, то використання знань експертів-будівельників допомагає аудитору встановити реальність понесених витрат, виявити факти їх завищення внаслідок необґрунтованого списання будівельних матеріалів, їх заміни більш дешевими; безпідставного нарахування і виплати заробітної плати працівникам; невиконання робіт, які затверджені проектно-кошторисною документацією тощо. Виявити такі факти допоможе порівняння даних кошторисно-технічної документації з первинними документами на відпуск матеріальних цінностей зі складу, нарядами на виконані роботи, передбачені на будівництво чи капітальний ремонт об'єкта. За необхідності призначають експертизу кошторисів, проводять (за участю спеціалістів) контрольні заміри робіт на об'єктах капітального будівництва та капітальних ремонтів. Такі дії дозволяють виявити не тільки помилки, але і шахрайство (присвоєння окремими особами запчастин і будівельних матеріалів, складання фіктивних нарядів на фактично не виконані роботи і т.п.). Крім того, реальність існування незавершених капітальних інвестицій встановлюється при інвентаризації шляхом їх перевірки в натурі (п.п. 3.1 розд. III Положення № 879 [79]). Особливістю її проведення є те, що у склад інвентаризаційної комісії, яка виїжджає на об'єкт і здійснює його огляд включають експерта-будівельника. Інвентаризація дозволяє виявити спотворену вартість незавершених капітальних інвестицій, що відображаються у фінансовій звітності через невідповідність їх реальних обсягів даним обліку. А ще, за допомогою інвентаризації встановлюються факти відображення у складі незавершених капітальних інвестицій вартість обладнання, яке ніби то передане до монтажу, але монтаж фактично не розпочатий; встановити причини консервації об'єктів будівництва; виявити готові до експлуатації об'єкти, але не введені в дію, а також ті, які вже використовуються без оформлення необхідних документів [73].

Варто зазначити важливість наявності дозвільної документації на проведення будівництва. Якщо будівництво ведеться незаконно, то незавершені капітальні інвестиції не можуть розглядатися як актив підприємства, а стають джерелом сплати штрафних санкцій, понесених збитків через примусову ліквідацію самостійно збудованих об'єктів і т.д. Через це аудитор має пересвідчитись у наявності дозволу на будівництво, у відповідності об'єкта, що будується тому, на яких оформлено дозвіл. При веденні будівництва без дозволу є для аудитора причиною для модифікації своєї думки при формуванні аудиторського звіту.

Разом з перевіркою дозвільною документації на будівництво перевіряють наявність документів, якими оформлено оренду чи право власності на земельну ділянку. Їх відсутність не дозволить підприємству у подальшому розпоряджатися збудованим об'єктом і стане джерелом штрафних санкцій.

Оскільки реалізація інвестиційних проектів займає є достатньо тривалим процесом, то це приводить до необхідності переоцінки вартості незавершених об'єктів капітальних інвестицій.

Підставою для визнання витрат з поліпшення необоротних активів у складі капітальних інвестицій є збільшення майбутніх економічних вигід від їх використання та достовірність оцінювання їх вартості. У ході аудиту перевіряють правильність відображення даних про зміну техніко-економічних характеристик необоротних активів, які отримані внаслідок поліпшення у технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку.

### **3.3. Аудит довгострокових фінансових інвестицій**

Залежно від завдань, які ставить клієнт аудит фінансових інвестицій може здійснюватися у складі фінансової звітності та при виконанні завдань спеціального призначення. Під час аудиту фінансових інвестицій як окремого завдання аудитор має висловити думку щодо привабливості окремих інвестиційних проектів, рівня ризику інвестування, доцільності і ефективності проведених фінансових вкладень.



При загальній перевірці фінансові інвестиції розглядають як один зі складових елементів необоротних активів. Фінансові інвестиції включають вкладення інвестиції у цінні папери, що є інструментами капіталу (акції, паї, майнові права), боргові інструменти і похідні інструменти. Обіг похідних цінних паперів регулює П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Серед вітчизняних науковців відсутні суттєві розбіжності щодо методики аудиту такого об'єкту. У своїх працях вони виокремлюють такі питання, що підлягають вивченню [38; 118]:

- встановлення обґрунтованості класифікації фінансових інвестицій на довгострокові і поточні;
- перевірка правильності оцінювання фінансових інвестицій при їх придбанні, на дату балансу;
- перевірка правильності ведення обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства;
- перевірка правильності ведення обліку фінансових інвестицій для здійснення спільної діяльності

Аудиторські процедури, які здійснює аудитор перевіряючи довгострокові фінансові інвестиції, як правило, пов'язані зі збором доказів про правомірність їх відображення у складі необоротних активів; поділу на такі, які здійснюються в асоційовані, дочірні підприємства та спільну діяльність; з'ясування намірів керівництва щодо операцій з ними; отримання офіційних заповідей та підтверджень із зазначених питань; здійснення повторних обчислень, опрацювання інвентаризаційних матеріалів.

Довгостроковими вважаються фінансові інвестиції, які здійснюються на період понад один рік, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. Якщо інвестиції придбані для перепродажу, то їх слід відносити до складу поточних, незважаючи на те, що за своєю суттю вони є довгостроковими. У складі довгострокових фінансових інвестицій виокремлюють на ті, які надають право власності – інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного капіталу, і інвестиції, що утримуються

підприємством до їх погашення, тобто боргові цінні папери – облігації невідчужуваної емісії, довгострокові векселі тощо. Залежно від впливу інвестора на інвестоване підприємству фінансові інвестиції ділять на інвестиції пов'язаним сторонам (в асоційовані, дочірні, спільні підприємства), а також інвестиції не пов'язаним сторонам.

Залежно від цілей та об'єктів аудиту можна виокремити певні напрями здійснення перевірки (рис.3.4).

Основними джерелами даних для здійснення аудиту фінансових інвестицій є:

- наказ про облікову політику підприємства. У ньому зазначається робочий план рахунків та первинних документів, які пов'язані з відображенням операцій з фінансовими інвестиціями; порядок визнання доходу і витрат від фінансових інвестицій;

- первинні облікові документи з обліку фінансових інвестицій. Ними є: документи приймання-передачі внесків до статутних капіталів інших підприємств, внесків у спільну діяльність; документи приймання-передачі цінних паперів; платіжні доручення і виписки банку тощо.

- облікові реєстри, які застосовуються для відображення господарських операцій з обліку фінансових інвестицій.

Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються на однойменному 14 рахунку, який має три субрахунки, на яких відображаються результати операцій залежно від контролю і впливу інвестора на об'єкт інвестування.



Рис. 3.4. Цілі, об'єкти та напрями аудиту фінансових інвестицій

Джерело: сформовано на підставі [38; 118]

Через це виокремлюють інвестиції пов'язаним сторонам ( субрахунки 141 та 142) і інвестиції незв'язаним сторонам (субрахунок 143). До кожного субрахунку можуть відкриватися рахунки третього порядку, такі як: «Частки, паї та акції»; «Боргові цінні папери»; «Надані довгострокові позики»; «Внески за договором про створення спільного підприємства» тощо.

Однією із аудиторських процедур при вивченні операцій з фінансовими інвестиціями є спостереження за проведенням інвентаризації або вивченні інвентаризаційних матеріалів. Порядок проведення інвентаризації цінних паперів, якими оформлені фінансові інвестиції, регламентує пп. 6.4-6.7 розділу III Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [79]. Шляхом

інвентаризації цінних паперів, які існують у документарній формі, встановлюють їх наявність та правильність оформлення; реальність вартості; повноту та своєчасність відображення на рахунках обліку доходу від них.

Варто зазначити, що проводять інвентаризацію цінних паперів за окремими емітентами із зазначенням в акті інвентаризації назви, серії, номера, номінальної і балансової вартості, строків їх погашення. Якщо цінні папери перебувають на зберіганні у депозитарних установах у бездокументарній формі, то інвентаризація полягає у звірці залишків, які відображені в системі бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок з рахунків виданих такими установами.

Важливим етапом аудиту довгострокових інвестицій є перевірка правильності їх оцінювання, яке здійснюють з використанням різних методів. При первісному оцінюванні фінансових інвестицій враховують шляхи їх надходження на підприємство. Якщо фінансова інвестиція, яка надає права власності, придбана за грошові кошти, то згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» її оцінюють та відображають в обліку за собівартістю. До складу собівартості входять: ціна придбання, комісійні винагороди, мито, податки, збори ,обов'язкові платежі та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції. При придбанні фінансової інвестиції шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то її собівартість відповідає справедливій вартості переданих цінних паперів; при обміні на інші активи – справедливій вартості цих активів.

У процесі господарювання вартість фінансових інвестицій буде змінюватися, тому важливою є перевірка правильності їх оцінювання на дату складання балансу. Для оцінювання використовують такі чотири методи: за справедливою вартістю; за амортизованою собівартістю; за собівартістю з врахуванням зменшення корисності; за методом участі в капіталі. За різних умов та для різних груп інвесторів використовують різні методи оцінки.

Оцінка довгострокових фінансових інвестицій із правом голосу залежить від ступеня впливу та контролю інвестора за діяльністю об'єкта інвестування.

Ступінь впливу визначається питомою вагою акцій, які належать інвестору у загальній кількості випущених акцій об'єктом інвестування, тобто частки у статутному капіталі(табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій згідно з вимогами  
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

Частка у статутному капіталі	Рівень впливу інвестора	Метод оцінки фінансових інвестицій
Менше ніж 20% акцій, що мають право голосу	Інвестор не має суттєвого впливу чи не здійснює контроль	Фінансові інвестиції відображаються за методом справедливої вартості
Від 20% до 50% акцій, що мають право голосу	Інвестор має суттєвий вплив на підприємство, але не здійснює контроль	Фінансові інвестиції в асоційовані і спільні підприємства відображаються в обліку за одним з двох методів залежно від певних умов: за методом участі в капіталі або за методом справедливої вартості
Більше 50% акцій, що мають право голосу	Інвестор здійснює контроль над підприємством	Фінансові інвестиції в дочірні підприємства враховуються за методом участі в капіталі. Фінансові звіти консолідуються

Джерело: сформовано на підставі [91; 115]

Згідно з П(С)БО 12 суттєвість впливу на підприємство-об'єкт інвестування означає участь у розробленні політики об'єкта інвестування без здійснення контролю над нею, а контроль – означає повноваження управляти політикою підприємства для отриманні вигід від його діяльності.

Довгострокові фінансові інвестиції за справедливою вартістю відображають тоді, коли [115]:

- інвестор не має суттєвого впливу на об'єкт інвестування і не здійснює контроль над ним;
- інвестор має суттєвий вплив на об'єкт інвестування, але наявні певні додаткові обставини: придбані інвестиції в асоційовані або спільні чи дочірні підприємства утримуються тільки для продажу впродовж 12 місяців з дати придбання; асоційоване або спільне підприємство здійснює свою діяльність в

умовах, що суттєво обмежують його спроможність передавати кошти інвестору впродовж періоду, який перевищує 12 місяців;

- інвестор спільного підприємства не є контролюючим учасником;
- материнське підприємство як інвестор здійснює контроль над дочірнім підприємством та володіє більше ніж 50% акцій з правом голосу, проте контроль є тимчасовим, бо дочірнє підприємство придбано та утримується тільки для перепродажу впродовж короткострокового періоду; дочірнє підприємство провадить свою діяльність в умовах, що обмежують його спроможність передавати грошові кошти материнському підприємству.

При формуванні консолідованих звітів материнські підприємства відображають довгострокові фінансові інвестиції у дочірні підприємства за справедливою вартістю.

Якщо визначити справедливу вартість достовірно не можна, то фінансові інвестиції показують за собівартістю з врахуванням зменшення корисності. Вона відображає втрату економічної вигоди через перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яка підприємство очікує отримати за час володіння нею.

Використання методу участі в капіталі застосовують тоді, коли інвестору належить не менше, ніж 20% акцій, що мають право голосу. Метод використовують в обліку фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні, спільні підприємства зі створенням юридичної особи. Метод участі в капіталі передбачає збільшення чи зменшення балансової вартості фінансових на суму, яка є часткою інвестора у чистому прибутку або збитку об'єкта інвестування. Цю суму за звітний період з відносять до складу доходів або втрат від участі в капіталі. Крім того, балансову вартість фінансових інвестицій зменшують на суму нарахованих дивідендів об'єктом інвестування.

Наприклад, материнська підприємство володіє 5000 акцій, номінал яких складає 20 грн. дочірнього підприємства. Це 85% статутного капіталу останнього. За підсумками звітного періоду дочірнє підприємство отримало чистий прибуток у сумі 183000 грн. Частка материнського підприємства у прибутку дочірнього складає:  $183000 \times 0,85 = 155550$  грн. грн., відповідно до

цього балансова вартість інвестицій у материнського підприємства повинна зрости на 155550 грн. Якщо дочірнє підприємство нарахує дивіденди, наприклад, у розмірі 1% на акцію, то частка дивідендів материнського підприємства дорівнює :  $155550 \times 20 \times 0,01 = 31110$  грн. Відповідно до розрахунків, балансова вартість інвестицій у материнського підприємства на 3110 грн., бо вони по суті вилучаються з об'єкту інвестування.

Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до погашення, відображають на дату складання балансу за амортизованою собівартістю. Такі інвестиції є вкладенням підприємства у боргові цінні папери. Вони можуть бути придбані як за номінальною вартістю, так і за ціною нижче або вище від неї. Якщо цінні папери придбані за ціною нижче номіналу, то вважають, що їх придбано з дисконтом, якщо вище номіналу – то з премією. Боргові цінні папери спочатку оприбутковуються за собівартістю придбання, а пізніше на кожну дату балансу різницю між собівартістю придбання та вартістю погашення амортизують за методом ефективної ставки відсотка з дати придбання до дати погашення. До дати погашення вартість боргових цінних паперів на рахунку 14 повинна дорівнювати номіналу.

Для прикладу розрахунок амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за допомогою ефективної ставки дисконту подано у додатку до П(С)БО 12.

Порушення П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», які виявляються аудиторами при дослідженні господарських операцій, документів та облікових записів узагальнено у додатку К.

### **Висновки до розділу 3**

1. На підставі вивчення літературних джерел та практика аудиторських перевірок узагальнено методикау аудиту необоротних активів, деталізовано сукупність аудиторських процедур для перевірки цих активів, виокремлено типові порушення вимог чинних облікових стандартів, які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів.

2. Нерівномірна динаміка ринкових цін на окремі елементи необоротних активів спотворює їх реальну вартість, що зумовлює недостовірне визначення суми амортизаційних відрахувань, собівартості товарів або послуг, рентабельності, бази оподаткування. Особливо різко це проявляється у періоди, коли спостерігаються високі темпи інфляції. У роботі встановлено переваги та недоліки різних методів нарахування амортизації, охарактеризовано сукупність аудиторських процедур, які виконує аудитор при перевірці операцій з переоцінки, амортизації та зменшення корисності необоротних активів.

3. Зроблено висновок, що операції орендні операції, операції з фінансовими активами, переоцінкою активів, розрахунком зменшення їх корисності чи відновлення є найбільш складними у фінансовому обліку, бо передбачають використання фінансової математики (ануїтету, теперішньої вартості і т.п.). Однак це не є наслідком штучного ускладнення, а є об'єктивним процесом, результатом розвитку ринкових відносин. Це вимагає від бухгалтерів і аудиторів відповідних знань і навичок.

4. Капітальні інвестиції є важливим фактором економічного розвитку суб'єктів господарювання зокрема та держави загалом. Найбільш розповсюдженими методами збору аудиторських доказів операцій з незавершеними капітальними інвестиціями є інвентаризація, контрольні заміри, технологічний контроль, експертизи різних видів, що застосовуються з метою визначення якості та обсягів капітальних робіт, їх відповідності затвердженій проектно-кошторисної документації. Документальна перевірка допомагає оцінити повноту, своєчасність, обґрунтованість, правильність відображення незвершених капітальних інвестицій в обліку і звітності.

5. У роботі зазначено, що побудова сучасних економічних відносин неможлива без активізації інвестиційних процесів, у тому числі фінансового інвестування. Серед вітчизняних науковців відсутні суттєві розбіжності щодо методики аудиту такого об'єкту. У своїх працях вони виокремлюють такі питання, що підлягають вивченню: встановлення обґрунтованості класифікації фінансових інвестицій на довгострокові і поточні; перевірка правильність



оцінювання фінансових інвестицій при їх придбанні та на дату балансу; перевірка правильності ведення обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства; перевірка правильності ведення обліку фінансових інвестицій для здійснення спільної діяльності. На підставі вивчення літературних джерел та аудиторської практики узагальнено порушення П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», які найчастіше виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів.

## ВИСНОВКИ

Основні висновки та результати, одержані у ході дослідження зводяться до наступного:

1. Розвиток інтеграційних процесів потребує застосування єдиних підходів у розумінні сутності активів. Важливим у цьому є дослідження сутності поняття «необоротні активи», зважаючи на те, що в економічній теорії та бухгалтерському обліку їх розглядають з різних позицій. Зокрема, в економічній теорії вони розглядаються як: майно (нематеріальне, рухоме, нерухоме), нерухомість, засоби праці, економічні, технічні, нематеріальні, капітальні ресурси, основні виробничі фонди, продуктивні фонди, капітальні блага, капітальні активи, постійний капітал. Зроблено висновок, що формування терміну «необоротні активи» є постійним процесом, який відбувається у зв'язку з розвитком економічної теорії.

2. Аналітичний огляд праць вітчизняних науковців, практиків та нормативно-правових актів щодо визначення сутності «необоротних активів» як облікової категорії, свідчить про наявність різних позицій. Відсутність однозначності ускладнює не лише розуміння, а й облікове відображення необоротних активів. Дослідження термінологічного апарату дозволяє по-перше, узагальнити основні характеристики, які найбільшою мірою вказують на сутність необоротних активів: перебування у власності підприємства, належність до категорії «майно» та «капітал», довгострокове застосування (більше одного року або одного операційного циклу, корисне використання у діяльності підприємства тощо. По-друге, свідчить, що існують мовні смислові ознаки, що пов'язані з особливостями перекладу досліджуваної не лише з англійської, але й з інших мов.

а. Вирішення дилеми категорійного означення поняття «необоротні активи» лежить у площині узгодження загальноекономічного (з позицій економічної теорії) та облікового підходів. Дослідженням встановлено, що необоротні активи є сукупністю матеріально-фінансових ресурсів, складовою виробничого потенціалу підприємства, що визначає його здатність випускати

конкурентоспроможну продукцію. Необоротні активи перебувають у його розпорядженні протягом тривалого терміну, не змінюючи свого зовнішнього вигляду і економічного значення і, багаторазово обслуговують виробничі та торгові процеси, а свою цінність (яка є значною) втрачають поступово. Крім того такі активи можуть бути вкладені у підприємницьку діяльність інших господарюючих суб'єктів.

3. У роботі деталізовано склад необоротних активів у розрізі різних класифікаційних груп, відмічена важливість виокремлення класифікаційних ознак при визнанні та формуванні первісної вартості активів, організації аналітичного обліку, розрахунку амортизації, при їх аналізі та аудиті. Запропоновано залежно від частка у групі необоротних активів виділяти суттєві і несуттєві, а за рівнем зношеності – нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні. Це дозволить управлінському персоналу отримувати дані про стан складових об'єктів необоротних активів, зробити висновок про необхідність заміни чи оновлення, допоможе обґрунтувати управлінське рішення щодо переоцінки.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку виділяють кілька видів оцінок необоротних активів: первісна, справедлива, залишкова, ліквідаційна, переоцінена. У роботі з'ясовано їх сутність.

5. Для зниження рівня інформаційного ризику у процесі прийняття управлінських рішень користувачам потрібна впевненість у достовірності показників фінансової звітності. Аудит необоротних активів може бути складовою аудиту фінансової звітності або окремим аудиторським завданням. Це пов'язано з важливістю обліку цих активів, їх значним впливом на фінансові показники діяльності підприємства.

6. Аудиторська перевірка є творчим процесом, який ґрунтується на професіоналізмі аудитора та організаційно-технологічних особливостях підприємства. Через це, можлива різна послідовність її проведення. Однак, враховуючи значну частку необоротних активів у складі майна підприємства, важливість перевірки такого об'єкта зростає, що обумовлює потребу в

обґрунтування робіт при виконанні завдання. З цією метою у складі аудиторської перевірки виокремлено три етапи та визначення перелік робіт у кожному з них, сформовано план аудиту необоротних активів.

7. Перед проведенням аудиторської перевірки аудитор повинен зрозуміти, як організована і функціонує на підприємстві система внутрішнього контролю. Це дозволяє обґрунтувати рішення про її надійність, а отже можливість покладатися на неї при проведенні аудиторської перевірки; виміряти ризик контролю як однієї із складових аудиторського ризик. У роботі запропоновано анкету тестів системи внутрішнього контролю необоротних активів, а також форму робочого документу та методичку оцінки ризику контролю, і, відповідно, надійності системи внутрішнього контролю цих активів.

8. При формуванні стратегії перевірки, аудитор повинен встановити максимально допустимий розмір помилок, які можуть бути допущені обліковим персоналом за окремими рахунками, статтями фінансової звітності. У ході дослідження встановлено, що рівень суттєвості помилок за статтею буде визначатися її питомою вагою та ризиком контролю. Для статей фінансової звітності з високим ризиком внутрішнього контролю та значною питомою вагою, суттєвість знижується.

9. На підставі вивченні літературних джерел і аудиторської практики визначено цілі аналітичних аудиторських процедур відповідно до виокремлених етапів аудиту, розглянуто практику застосування аналітичних процедур порівняння та їх зміст.

10. На підставі вивчення літературних джерел та практика аудиторських перевірок узагальнено методичку аудиту необоротних активів, деталізовано сукупність аудиторських процедур для перевірки цих активів, виокремлено типові порушення вимог чинних облікових стандартів, які виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів.

11. Нерівномірна динаміка ринкових цін на окремі елементи необоротних активів спотворює їх реальну вартість, що зумовлює недостовірне визначення суми амортизаційних відрахувань, собівартості товарів або послуг,

рентабельності, бази оподаткування. Особливо різко це проявляється у періоди, коли спостерігаються високі темпи інфляції. У роботі встановлено переваги та недоліки різних методів нарахування амортизації, охарактеризовано сукупність аудиторських процедур, які виконує аудитор при перевірці операцій з переоцінки, амортизації та зменшення корисності необоротних активів.

12. Зроблено висновок, що операції орендні операції, операції з фінансовими активами, переоцінкою активів, розрахунком зменшення їх корисності чи відновлення є найбільш складними у фінансовому обліку, бо передбачають використання фінансової математики (ануїтету, теперішньої вартості і т.п.). Однак це не є наслідком штучного ускладнення, а є об'єктивним процесом, результатом розвитку ринкових відносин. Це вимагає від бухгалтерів і аудиторів відповідних знань і навичок.

13. Капітальні інвестиції є важливим фактором економічного розвитку суб'єктів господарювання зокрема та держави загалом. Найбільш розповсюдженими методами збору аудиторських доказів операцій з незавершеними капітальними інвестиціями є інвентаризація, контрольні заміри, технологічний контроль, експертизи різних видів, що застосовуються з метою визначення якості та обсягів капітальних робіт, їх відповідності затвердженій проектно-кошторисної документації. Документальна перевірка допомагає оцінити повноту, своєчасність, обґрунтованість, правильність відображення незвершених капітальних інвестицій в обліку і звітності.

14. У роботі зазначено, що побудова сучасних економічних відносин неможлива без активізації інвестиційних процесів, у тому числі фінансового інвестування. Серед вітчизняних науковців відсутні суттєві розбіжності щодо методики аудиту такого об'єкту. У своїх працях вони виокремлюють такі питання, що підлягають вивченню: встановлення обґрунтованості класифікації фінансових інвестицій на довгострокові і поточні; перевірка правильності оцінювання фінансових інвестицій при їх придбанні та на дату балансу; перевірка правильності ведення обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства; перевірка правильності ведення обліку фінансових

інвестицій для здійснення спільної діяльності. На підставі вивчення літературних джерел та аудиторської практики узагальнено порушення П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», які найчастіше виявляються аудиторами при дослідженні документів, операцій і записів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамович Н. Довгострокова заборгованість: як дисконтувати? Податки & бухгалтерський облік .2019. № 90. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-90/article-105298.html> ( дата звернення 14.06.2020).
2. Алексеев І. В., Фещур Р. В., Мазур А. В. Планування оновлення структури основних засобів на стадії науково-технічної підготовки виробництва. *Економіка та держава*. 2013. № 5. С. 37-40
3. Анісімова М. В. , Загорецька О. Я. Розширення методів відтворення основних засобів на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 6. С. 190-196.
4. Аудит: методика документування : нав. посібн. / [Пилипенко І. І. та ін.]; під ред. Пилипенка І.І. К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457 с.
5. Аудит: підручник / [Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. та ін. ] ; за ред.. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. 459 с.
6. Аудит: практикум / [Петрик О.А, Зотов В.О., Кудрицький Б.В., Чумакова І.Ю.та ін. ] К: КНЕУ, 2011. 364 с.
7. Аудит:методика і організація: навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. –Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319с.
8. Безугла Ю. Є., Пісклова О. А. Аналіз фінансування оновлення основних засобів підприємства за допомогою лізингу. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»* . 2018. № 10(3). С. 9-14.
9. Бержанір І. А. Теоретичні аспекти фінансового забезпечення відтворення основних засобів підприємства. *Економічний простір*. 2013. № 79. С. 190-197. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/есpros\\_2013\\_79\\_20.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/есpros_2013_79_20.pdf) (дата звернення 10.10.2020)

10. Бланк И.А. Управление инвестициями предприятия. К.: «Ника-Центр», 2003. 480 с.
11. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. К.: Ника-Центр, 1999. 528 с.
12. Бланк И.А., Гуляева Н.М. Инвестиционный менеджмент: підручник. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. 398 с.
13. Бондар К.О. Документальне оформлення капітальних інвестицій. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах АПК: збірник наукових праць студентів. Вип. 2. К.: КНЕУ, 2014. С.20-26.
14. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 1. С. 38-42.
15. Бондаренко Н. М., Шачаніна Ю. К. Організація внутрішнього контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.* 2017. Вип. 23(3). С. 119-122.
16. Будник А.М., Лега О.В. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи». *Економічні науки.* 2014. № 5(08). С.63-66.
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник. Житомир. 2002. 672 с.
18. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / [Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І, Мороз А.С., Воськало В.І., Корягін М.В. та ін. ]; за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. [6-те вид]. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект - Захід», 2007. 1200 с.
19. Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. *Ефективна економіка.* 2019. № 12. [URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2019/15.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/15.pdf) (дата звернення 08.08.2020).
20. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2014. 500 с.



21. Гавриловський О.С., Стащенко Ю.В. Поняття «необоротні активи» в обліковій практиці. Глобальні та національні проблеми економіки, 2017. Вип. 19. С. 498-502. URL: <http://global-national.in.ua/archive/19-2017/96.pdf> (дата звернення 18.08.2020).
22. Гарна С. О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів . *Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет»*. Економічні науки. 2013. Вип. 152. С. 288-292.
23. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. К., 2007. 522 с.
24. Гуменюк А.Ф. Аудит капітальних вкладень в основні засоби як запорука ефективності стратегічного управління промисловими підприємствами в умовах реструктуризації. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2012. № 12. С.108-114.
25. Гур'єва І.М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 10. С. 312-317.
26. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : моногр. К. :КНЕУ, 2008. 288 с.
27. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч. посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.
28. Долішня Т. І., Медвідь І. Б. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28(2). - С. 126-129.
29. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.1. / [упоряд. С.В.Мочерний та ін.]. К.: Видавничий центр «Академія». 2000. 864 с.
30. Загородній А.Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 714 с.
31. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту: навч. посібник. 3-тє вид., випр. і допов. К., 2006. 350с.

32. Каменська Т. О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Статистика України*. 2015. № 2. С.44-47. <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1784/1/Kamenska%20T.%20O.43-45.pdf> ( дата звернення 01.09.2020).
33. Карчевська Г. Г. Особливості процесів відтворення основних засобів на промислових підприємствах. *Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво*. 2013. № 2. С. 127-131. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/drep\\_2013\\_2\\_27.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/drep_2013_2_27.pdf)
34. Кафка С. М. Облік руху основних засобів. *Причорноморські економічні студії*.- 2017. Вип. 23. С. 191-200.
35. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: підручник. К.: Знання, 2008. 487 с.
36. Кларк Дж.Б. Распределение богатства. М.: Гелиос АРВ, 2000. 368 с.
37. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008 320 с
38. Кобзева М.О. Основні аспекти аудиту фінансових інвестицій пов'язаним сторонам. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9 С. 787-790. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/161.pdf> ( дата звернення 12.08.2020).
39. Кодекс України про надра від 27.04.1994р. № 132/94-ВР. Дата оновлення 13.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 18.06.2020).
40. Корнійчук Л.Я. Історія економічної думки: навч. посіб. / Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко [та ін.]. К.: Фенікс, 1996. 416 с.
41. Костюнік О. В., Наконечна А. А. Економічний зміст та класифікація основних засобів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2016. Вип. 21(1). С. 177- 180 .
42. Кузнєцов В., Михайленко О. Великий словник бухгалтера. Харків: Фактор, 2015. 532 с.
43. Легенчук С. Ф. Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2012. №1. С.

74-86.

44. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с.

45. Манухіна М. Ю. Особливості аудиту операцій з основними засобами на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2013. № 10. С. 128-132.

46. Масленніков Є.І., Мельник Ю.М. Методика обліку амортизації активів підприємств. розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях. *Економіка: реалії часу : науковий журнал*. 2012. № 2 (3). С. 92-97. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/92-97.pdf> ( дата звернення 18.08.2020).

47. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат. Наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2010 № 1300. Дата оновлення 14.01.2020. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF10087?an=16> (дата звернення 18.08.2020).

48. Мичак Н. О. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип.15. Ч.2. С. 14-20. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/15\\_2\\_2017ua/5.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/15_2_2017ua/5.pdf) (дата звернення 01.08.2020).

49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО 39) «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015#n474](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#n474) (дата звернення 12.08.2020).

50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text) ( дата звернення 18.06.2020).

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17) «Оренда». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text) (дата звернення 15.09.2020).

52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 (МСБО 28) «Інвестиції в асоційовані підприємства» від 01.01.2012. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_046#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text) (дата звернення 17.08.2020).

53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 (МСБО 31) «Частки у спільних підприємствах». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_040#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_040#Text) (дата звернення 19.08.2020).

54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 (МСБО 32) «Фінансові інструменти: подання». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text) (дата звернення 14.08.2020).

55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) «Зменшення корисності активів». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text) (дата звернення 15.09.2020).

56. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13) «Оцінка справедливої вартості». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068#n2](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#n2) (дата звернення 15.09.2020).

57. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 (МСФЗ 5) «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text) ( дата звернення 18.06.2020).

58. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 (МСФЗ 7) «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_007#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text) (дата звернення 15.08.2020).

59. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року). URL:<http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

60. Мішура В.Б., А.Є.Спіцин Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність основних засобів. *Научний вестник ДГМА*. 2017. № 2 (23Е). С.148-154.

61. Мних Є.В., Барабаш Н.С. Фінансовий аналіз: підручник. К.: Київ. нац.торг.-економ. ун-т., 2014. 536 с.

62. Мордвінцева Т. В., Стулей К. О. Основні засоби підприємства: економічна сутність. Сталій розвиток економіки. 2013. № 2. С. 90-94. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/sre\\_2013\\_2\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/sre_2013_2_21.pdf)

63. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т. 1. С. 848.

64. Мулик Т. О., Цуркан А. О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2018. Вип. 29(2). С. 173-177.

65. Надворняк Я.М. Порівняльний аналіз методів нарахування амортизації як джерела відтворення основних засобів. Економіка АПК. 2013. № 11. С. 84-8

66. Назаренко О.В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. *Агросвіт*. 2018. № 14. С.3-9. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=2682&i=0> (дата звернення 08.09.2020).

67. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 20.06.2018. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 28.07.2020).

68. Національний стандарт оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №

1440. Дата оновлення 31.03.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text> (дата звернення 18.08.2020).

69. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: навч. посібник. К.: Алерта, 2010. 584 с. URL: [http://pidruchniki.ws/1260021641195/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/audit\\_organizatsiya\\_i\\_metodika\\_-\\_ogiychuk\\_mf](http://pidruchniki.ws/1260021641195/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/audit_organizatsiya_i_metodika_-_ogiychuk_mf)

70. Організація і методика економічного аналізу: навч. посібник / [Косова Т.Д., Сухарев П.М., Ващенко Л.О. та ін.]. К.: Центр учбової літератури, 2012. 528 с.

71. Очеретько Л.М., Сімановська О.О. Удосконалення документального відображення операцій з капітальними інвестиціями. URL: [http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1643/1/Ocheretko\\_Improvements\\_documentary\\_mapping\\_operations.pdf](http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1643/1/Ocheretko_Improvements_documentary_mapping_operations.pdf)

72. Пантелєєв В.П. Аудит: навч. посіб. К.: Видавничий дім «Професіонал», 2008. 400 с.

73. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. ; за заг. ред. О.А. Петрик. К.: КНЕУ, 2008. 472 с.

74. Пилипенко Л.М., Ємець З.Р. Проблемні аспекти визнання й оцінювання капітальних інвестицій в бухгалтерському обліку. *Приазовський економічний вісник*. 2019. Вип. 2 (13) С. 359-364. URL: [http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/2\\_13\\_uk/61.pdf](http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/2_13_uk/61.pdf) ( дата звернення 17.09.2020).

75. Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2006. 19 с.

76. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 17.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 23.09.2020).

77. Подмешальська Ю.В., Мельник С.В. Аналіз сутності категорії «капітальні інвестиції» з метою організації обліку на підприємстві. *Науковий*

*вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип.14. Ч.3. С.161-164.  
URL: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_14/124.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_14/124.pdf) (дата звернення 19.08.2020).

78. Подольська В.О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 488с

79. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення 04.10.2016.  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 18.07.2020).

80. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.04 № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text> (дата звернення 18.09.2020)

81. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ. Дата оновлення 17.06.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 30.06.2020).

82. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України. Постанова Національного банку України від 20.12.2005 № 480. Дата оновлення 13.01.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06#Text> ( дата звернення 08.06.2020).

83. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Наказ міністерства фінансів України від 16.11.2009р. № 1327. Дата оновлення 14.01.2020. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/MF09109?ed=2013\\_12\\_30](https://ips.ligazakon.net/document/MF09109?ed=2013_12_30) (дата звернення 08.06.2020).

84. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів від 11.04.2013.№476. дата оновлення 15.04.2014. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text> (дата звернення 15.08.2020).

85. Про затвердження Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. Дата оновлення 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення 15.08.2020).

86. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 16.09.2019. № 379 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1065-19#Text> ( дата звернення 15.06.2020).

87. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна». Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. №1442. Дата оновлення 31.03.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.05.2020).

88. Про затвердження Національного стандарту [№ 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів»](#). Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 р. [№1655](#). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.05.2020).

89. Про затвердження Національного стандарту [№ 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»](#). Постанова Кабінету Міністрів України від [03.10.2007 р. №1185](#). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення 26.05.2020).

90. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти». Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 № 559. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> ( дата звернення 18.06.2020).

91. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2003 № 91. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> ( дата звернення 18.06.2020).



92. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. Дата оновлення 18.02.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> ( дата звернення 18.06.2020).

93. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від .27.01.2000 № 92. Дата оновлення 16.09.2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> ( дата звернення 18.06.2020).

94. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 422. Дата оновлення 16.09.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> ( дата звернення 18.06.2020).

95. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.2009 № 163. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> ( дата звернення 21.06.2020).

96. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779. Дата оновлення 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> ( дата звернення 21.06.2020).

97. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88. Дата оновлення 20.06.2018. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 19.06.2020).

98. Про затвердження типових форм первинного облік з основних засобів. Наказ міністерства статистики України № 352 від 29.12.95. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.3762.0> (дата звернення 23.06.2019).

99. Про інвестиційну діяльність. Закон України від 18.09.91 № 1560-XII. Дата оновлення 18.12.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> (дата звернення 21.09.2019).
100. Про ліцензування видів господарської діяльності. Закон України від 02.02.2015 № 222-VIII. Дата оновлення 30.09.2020 ( дата звернення 01.10.2020).
101. Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства : наказ Фонду державного майна України № 1954 від 29 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11#Text> ( дата звернення 10.07.2020).
102. Про фінансовий лізинг. Закон України від 16.12.1997 № 723/97-ВР. Дата оновлення: 16.01.2004. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 18.07.2019).
103. Пшенична А.Ж. Аудит : навч.посіб. К.: Цент учбової літератури, 2008. 320 с.
104. Рикардо Д. Начала политической экономии / Д. Рикардо [и др.]. М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. 366 с.
105. Романюк О.В. Етапи проведення аудиту необоротних активів. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). С.135-136. URL: [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20991/2/DSESES\\_2017\\_Romaniuk\\_O\\_V-Etapy\\_provedennia\\_audytu\\_135-136.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20991/2/DSESES_2017_Romaniuk_O_V-Etapy_provedennia_audytu_135-136.pdf)
106. Самбурська Н. І Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015.с. 289.
107. Сеймон В. С.Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект: автореф. дис... канд економ наук: 08.00.09. Житомир. 2010. 23 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1253/Semyon.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення 18.07.2020).
108. Семейон В.С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад.

*Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки.* 2009. № 3. С.161-167.

109. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В.. Економічний аналіз : навч. посібник; за ред. проф. Р.В.Федоровича. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

110. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. 684 с.

111. Спільник І. В., Загородна О. М. Аналіз інвестиційної діяльності підприємства за даними фінансової звітності. *Економічний аналіз.* 2013. Т. 14(2). С. 78-87. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan\\_2013\\_14%282%29\\_\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2013_14%282%29__14)

112. Стоянова-Коваль С.С., Морозюк Н.С. Особливості обліку інвестицій із застосуванням МСФЗ в аграрних підприємствах. *Аграрний вісник Причорномор'я.* Економічні науки. 2014. № 75.С.112-119.

113. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і організація. автореф. дис...док. економ наук: 08.00.09. Київ. 2012. 38 с. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/738/1/%D0%A1%D1%83%D1%80%D0%BD%D1%96%D0%BD%D0%B0.PDF> (дата звернення 18.07.2020).

114. Фінансовий облік : підручник. Ч.2 /За ред. М. І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 590 с.

115. Фінансовий облік-1 (частина II): Навч. посіб. / За ред. Максимової В.Ф.Одеса: ОНЕУ, 2015. 345 с.

116. Хорунжак Н.М., Рогожкіна В.В.Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2017. Випуск 19. С.554-560.

117. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент: підруч. К., 2013. 375 с.

118. Шепелюк В.А. Національні та міжнародні стандарти з обліку фінансових інвестицій: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління,* 2017. Випуск 2 (07). С. 302-308. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/SHepeLyuk-V.A..pdf> (дата звернення 18.08.2020).

119. Шириков С.И. Организация аудита собственного капитала хозяйствующих субъектов : теория и практика: автореф. дис.на соискание науч. степени канд. эконом. наук.: спец. 08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика». М.: 2008. 26 с. URL: <https://www.dissercat.com/content/organizatsiya-audita-sobstvennogo-kapitala-khozyaistvuyushchikh-subektov-teoriya-i-praktika/read>

120. Яцунська О.С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти. Бізнесінформ.2016. № 8. С. 130-139.

