

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
Кафедра фінансового контролю та аудиту

**Огінська Оксана**

Організаційно – методичні підходи до аналізу й аудиту необоротних активів суб'єкта господарювання.

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

освітньо-професійна програма – Аудит та державний фінансовий контроль

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи  
ОАДФКзм-21  
Огінська О.О.

**ТЕРНОПІЛЬ – 2022**

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1 Теоретичні основи аудиту й аналізу необоротних активів.....	6
1.1. Економічний зміст і класифікація необоротних активів.....	6
1.2. Оцінка необоротних активів.....	15
Висновки до розділу 1.....	22
Розділ 2 Організація аудиту й аналізу необоротних активів.....	23
2.1. Планування аудиторської перевірки необоротних активів, оцінка системи обліку та внутрішнього контролю.....	23
2.2. Інформаційне забезпечення аудиту й аналізу необоротних активів...	31
2.3. Організація аудиту необоротних активів з використання інформаційних технологій.....	36
Висновки до розділу 2.....	40
Розділ 3 Методика аудиту й аналізу необоротних активів.....	42
3.1.Методика аудиту основних засобів.....	42
3.2.Аудит нематеріальних та інших необоротних активів.....	48
3.3.Економічний аналіз необоротних активів.....	55
Висновки до розділу 3.....	59
Висновки.....	61
Список використаних джерел.....	64
Додатки.....	72



## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах глобалізації економіки господарські операції вітчизняних суб'єктів господарювання не можуть залишатися незмінними. Зокрема, необхідно переглянути та уточнити принципи формування і контролю активів суб'єктів господарювання. Необоротні активи мають пріоритет серед існуючих. Адже доведено і очевидно - збільшення обсягів виробництва та продажу конкурентоспроможної продукції на внутрішньому та світовому ринку все більше вимагає використання науково-технічних знань, різного роду інновацій.

Зростання ролі необоротних активів дозволило виділити їх як важливий об'єкт аудиту та аналізу. Одним із механізмів управління підприємством, який дозволяє менеджменту своєчасно реагувати на постійні зміни зовнішнього та внутрішнього середовища з метою підтримки ліквідності підприємства на достатньому рівні, є ефективний контроль, аудит у системі якого, відіграє важливу роль.

Необоротні активи, як предмет аудиту та аналізу зумовлюють необхідність з'ясування деяких проблемних питань: визначення мети та завдань аудиту цих об'єктів, підходу до організації та методики проведення аудиту необоротних активів. Питання впливу інформаційного забезпечення на ефективність дослідження та аналізу необоротних активів не розкрито до кінця.

Проблеми аудиту та аналізу необоротних активів досліджували у своїх працях вітчизняні науковці, зокрема Бурова Т., Бондаренко О. М., Чайковська Т.С., Духновська Л.М., Скоморохова С. Ю., Горбунова С. Є., Калюга Є. В., Мичак Н. та ін. Актуальність питань щодо удосконалення інформаційного забезпечення, організації та методики проведення аудиту та аналізу необоротних активів зумовила вибір теми даного дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження діючої практики, проблемних аспектів аудиту й аналізу необоротних активів, оцінка ефективності їх використання та розроблення

пропозиції щодо вдосконалення організації та методики аудиту й аналізу необоротних активів.

Для досягнення мети в роботі поставлені такі завдання:

- визначити зміст економічної категорії «необоротні активи», та їх роль в процесі господарювання;
- дослідити класифікацію та оцінку необоротних активів;
- розглянути інформаційну базу аудиту й аналізу необоротних активів з метою розроблення пропозиції щодо її вдосконалення;
- надати пропозиції щодо вдосконалення аудиту й аналізу необоротних активів підприємства в умовах діджіталізації;
- запропонувати вдосконалену методику аудиту й аналізу необоротних активів;

**Об'єктом дослідження** аудиторська діяльність ТОВ «Тер Аудит».

**Предметом дослідження** виступає організація та методика аудиту й аналізу необоротних активів.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої у випускній кваліфікаційній роботі мети було використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження.

**Наукова новизна одержаних результатів.** На основі проведеного у кваліфікаційній роботі дослідження:

- дано обґрунтування економічного змісту необоротних активів, як важливого об'єкта аудиту й аналізу;
- розроблені пропозиції щодо вдосконалення аудиту й аналізу необоротних активів;
- запропоновано вдосконалити організацію аудиту необоротних активів підприємства в умовах діджіталізації.

**Практичне значення одержаних результатів.** Надані у кваліфікаційній роботі рекомендації можуть знайти втілення у практиці роботи аудиторських фірм, підприємств.

**Структура випускної кваліфікаційної роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи 71 сторінка. При написанні роботи використано 72 джерела літератури.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 1.1. Економічний зміст і класифікація необоротних активів

Неможливо уявити виробничий процес без такої складової, як необоротні активи. Вони визначають поточний рівень виробництва та його ефективність. Механізація та автоматизація виробничих процесів звільняє людей від важкої рутинної роботи, здешевлює виробництво продукції та підвищує її якість.

Необоротні активи мають значну вагу, відповідну загальній вартості активів підприємства, і є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку та аудиту. За допомогою необоротних активів людина взаємодіє із виробничими запасами з метою перетворення вхідних матеріальних ресурсів у готовий продукт. Термін «необоротні активи» досить широкий і охоплює категорії як матеріальних, так і нематеріальних активів. Відповідно до плану рахунків до необоротних активів належать (рис. 1.1).

Основні засоби займають, як правило, найбільшу питому вагу серед необоротних активів, потім йдуть нематеріальні активи, а також капітальні та фінансові інвестиції. Найбільше питоме значення в структурі необоротних активів досліджуваного підприємства мають основні засоби та інші необоротні активи.

Основним нормативним документом, що регламентує облік основних засобів, є П(С)БО7 «Основні засоби», яким визначено, що до складу основних засобів відносять об'єкти, які підприємство має для використання у виробництві або постачанні товарів, наданні послуг, оренди на користь інших осіб або для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін експлуатації яких більший за один рік (або операційний цикл, якщо він більший за один рік). Кожне підприємство самостійно визначає вартісні межі включення засобів до складу основних [4, с. 46].

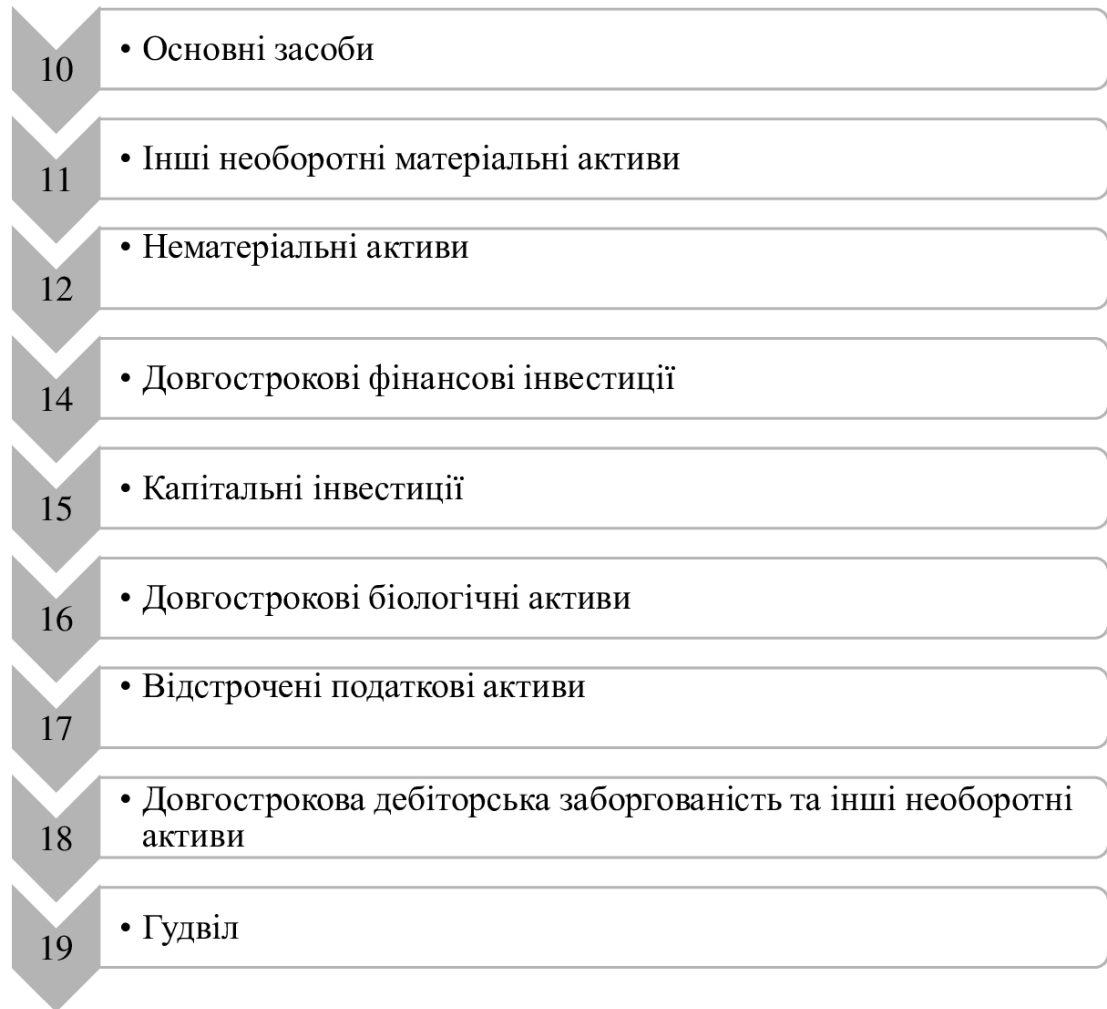


Рис. 1.1. Необоротні активи відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Примітка. Розроблено автором самостійно.

Побудова системи аналізу та контролю основних засобів базується на їх визнанні та економічній класифікації. Ніщо не може бути відображено в бухгалтерському обліку та належним чином перевірено до того, як воно буде класифіковано за певними правилами. Для того, щоб будь-який матеріальний актив вважався основним засобом, він повинен відповідати певним критеріям, зміст яких визначено в МСБО-16 «Основні засоби». Зокрема, п. 7 цього Стандарту пропонується вважати основними засобами ті активи, які:

- утримується підприємством для використання у виробництві чи збуті товарів або для надання послуг чи в адміністративних цілях;

- передбачається використовувати більше, ніж один звітний період (МСБО не визначає поняття звітного періоду. Відповідно до положень МСБО-1 «Розкриття принципів звітності», звітний період слід розуміти як період в яких наводиться інформація у фінансовій звітності) [42].

Для порівняння наведемо вимоги щодо визнання основних засобів згідно з П(С)БО 7: активи визнаються основними засобами:

- які підприємство зберігає для використання у виробництві чи доставці товарів, наданні послуг, з метою здавання в оренду іншим особам або для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій;
- очікуваний термін експлуатації більше, ніж один рік (або операційного циклу, якщо він більше одного року).

З іншого боку, об'єкт основних засобів визнають активом, якщо наявна ймовірність для підприємства отримати економічні вигоди у майбутньому від використання такого об'єкта, і його вартісна оцінка може бути достовірно визначена. Якщо порівняти цю вимогу з статтею 8 цього МСБО, де зазначено, що «об'єкт основних засобів обліковується як актив, якщо: існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з ним, надходять підприємству в майбутньому; вартість активу для підприємства може бути достовірно визначена» [42]. Тому підприємствам необхідно: визначити склад основних засобів, які фактично беруть участь у господарській діяльності та використання яких реально призведе до отримання економічної вигоди; правильно оцінювати всі об'єкти основних засобів.

Основні засоби, які не беруть участі в господарській діяльності (не приносять економічної вигоди), тобто не відповідають ознакам визнання активом, необхідно списати з балансу.

Основним принципом організації обліку основних засобів є їх економічна класифікація. Відповідно до чинної типової класифікації основні засоби групуються за функціональним призначенням, галузями, значенням і видами, за призначенням і формою власності. Для планування, контролю та аналізу

найважливішим фактором є класифікація основних засобів, яка передбачена стандартом 7 «Основні засоби» (див. рис. 1.2).

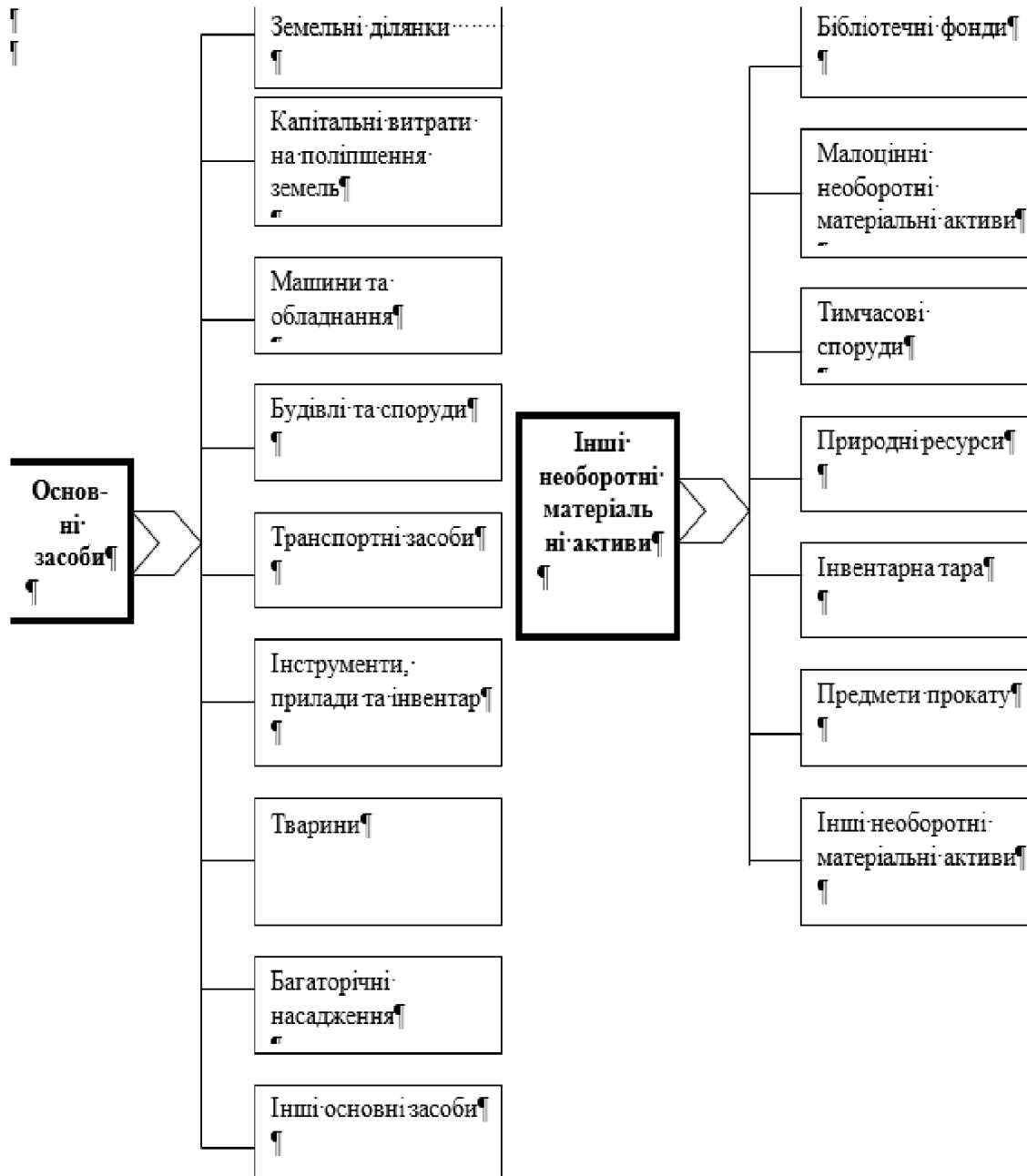


Рис. 1.2. Класифікація основних засобів.

Примітка. Розроблено автором самостійно.

Підприємства повинні відрізнити інвестиційну нерухомість від своїх основних засобів і в майбутньому застосовувати до них спеціальні вимоги щодо обліку. Інвестиційна нерухомість – це власність або оренда на умовах фінансової оренди земельних ділянок, будівель, споруд, розташованих на землі, які підприємство утримує з метою отримати орендну плату або збільшити власний капітал, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративні або продажі в ході звичайної діяльності [48, с.34].

Відповідно до П(С)БО основні засоби доцільно класифікувати на такі групи:

- основні засоби, що використовуються в операційній діяльності (облік регламентовано П(С)БО 7);
- необоротні активи, які утримуються для продажу (облік регулює П(С)БО 27);
- інвестиційна нерухомість (облік регулюється П(С)БО 32).

Відповідно до МСБО 38 до нематеріальних активів відносять ідентифіковані необоротні активи, які не мають фізичної сутності [42]. Методологічні засади обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття даних про них у фінансовій звітності обґрунтовані П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», розробленим на основі Міжнародного стандарту обліку та фінансової звітності 38. Відповідно до П ( С ) БО 8, нематеріальний актив – це «немонетарний актив, який не є суттєвим та не ідентифікується» [45]. Нематеріальний актив можна визначити як актив, який компанія утримує більше одного року (або одного операційного циклу) з метою отримати майбутні економічні вигоди у виробництві, торгівлі, здачі в оренду іншим або з метою адміністративних цілей.

Крім специфічних характеристик цих активів, стає можливість їх ідентифікації, використовувати в різних видах діяльності, як правило, відсутність ліквідаційної вартості на момент продажу або ліквідації, а також можливість достовірного визначення витрат, які пов'язані з розробкою нематеріальних активів.



До нематеріальних активів відносять: авторські та суміжні права, права на комерційні позначення та права промислової власності, ліцензії, клієнтські листи, патенти, фільми, імпорتنі квоти, права на обслуговування іпотеки, маркетингові права, франшизи, відносини з клієнтами чи постачальниками та інші елементи, до яких застосовуються передбачені нижче умови, можуть вважатися нематеріальними корпоративними активами.

1. Можливість ідентифікувати - активи можна ідентифікувати, якщо: їх можна відокремити, тобто їх можна виокремити від суб'єкта господарювання, і їх можна продати, надати в оренду, перепродати, ліцензувати чи обміняти окремо чи разом із відповідними ідентифікованими активами чи зобов'язаннями, незалежно від того, чи збирається компанія це зробити або виникає з договірних чи інших прав, які можуть бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання.

2. Контроль ресурсів. Підприємство контролює активи, якщо воно має право на отримання від них майбутніх економічних вигод та здатне обмежувати доступ інших до них [10, с. 325]. Через відсутність контролю частка ринку, лояльність клієнтів, відносини з клієнтами тощо не визнаються нематеріальними активами. При цьому програмне забезпечення, на яке суб'єкт господарювання отримав невиключне право використання, може повністю відповідати умовам контролю. Аргументом на захист цієї позиції є положення параграфу 13 МСФЗ 38: «... Здатність підприємства контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, в принципі, виникає з прав, які можуть бути забезпечені в суді. За відсутності прав контроль довести складніше. Однак правова основа закону не є передумовою контролю, оскільки підприємство зможе контролювати майбутні економічні вигоди іншим способом» [42].

3. Наявність майбутніх економічних вигод. Майбутні економічні вигоди при використанні нематеріального активу можуть включати: доходи від продажу продукції чи послуг; зниження витрат; інші вигоди, отримані в результаті використання активу.

Щоб кваліфікувати об'єкт як нематеріальний актив, підприємство повинно продемонструвати, що об'єкт відповідає цьому визначенню відповідно до наступних критеріїв визнання: існує впевненість, що компанія отримає економічні вигоди від активу в майбутньому; вартість активів можна реально оцінити. Керівники компанії оцінюють ймовірність отримання майбутньої економічної вигоди на основі економічних умов, які очікуються, і які можуть виникнути протягом терміну корисного використання нематеріальних активів. Для цілей обліку і контролю нематеріальні активи класифікуються за відповідальними групами, зазначеними в пункті 5 П (С) БО 8 (рис. 1.3).

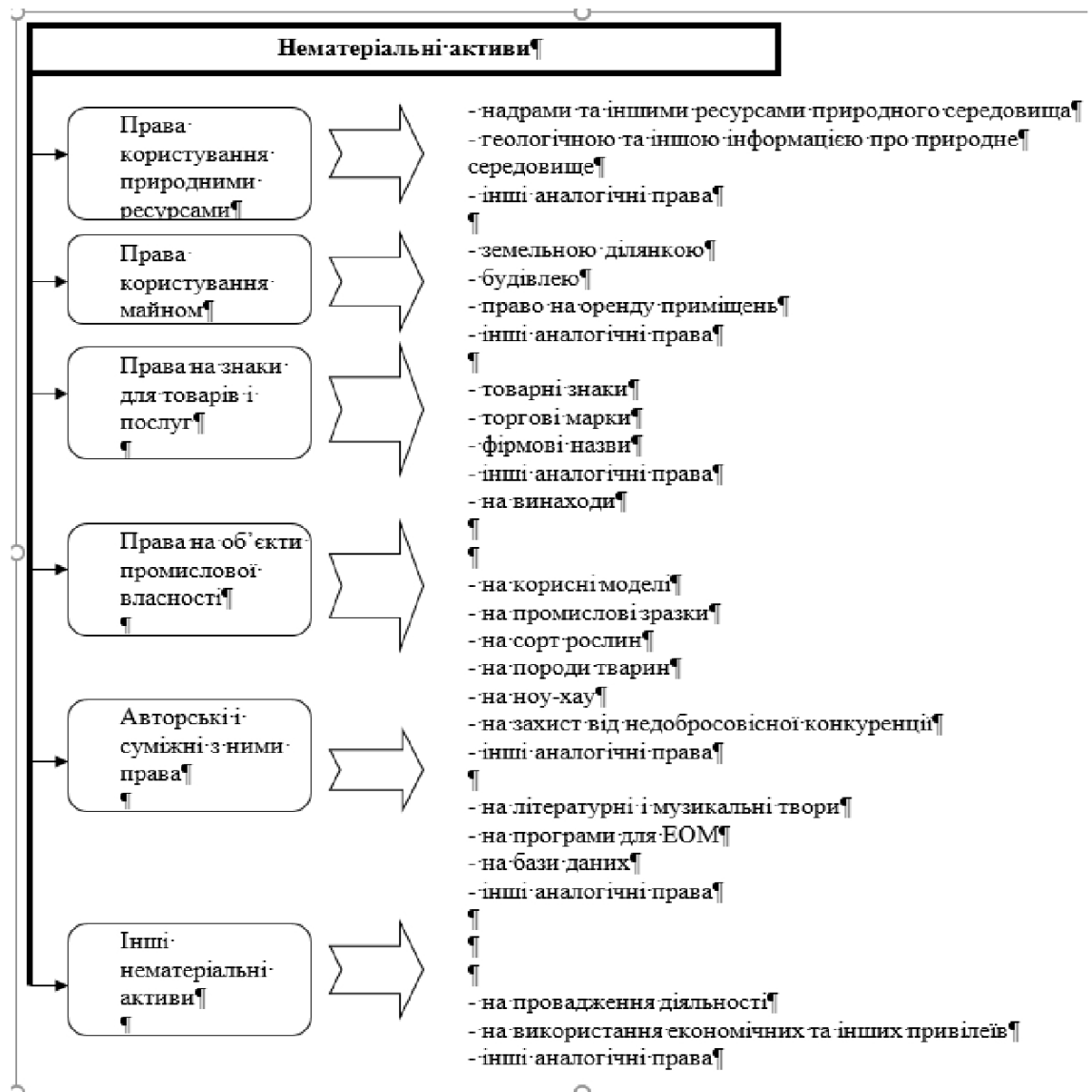


Рис.1.3. Класифікація нематеріальних активів.

У міжнародній практиці також існує група неідентифікованих нематеріальних активів. До них, перш за все, відноситься гудвіл - концептуальна цінність ділових відносин, імідж і репутація підприємств. Всупереч міжнародному досвіду, ідентифікація гудвілу на українських підприємствах відсутня. У науковій літературі та різних офіційних документах гудвіл представлено по-різному (рис. 1.4.).

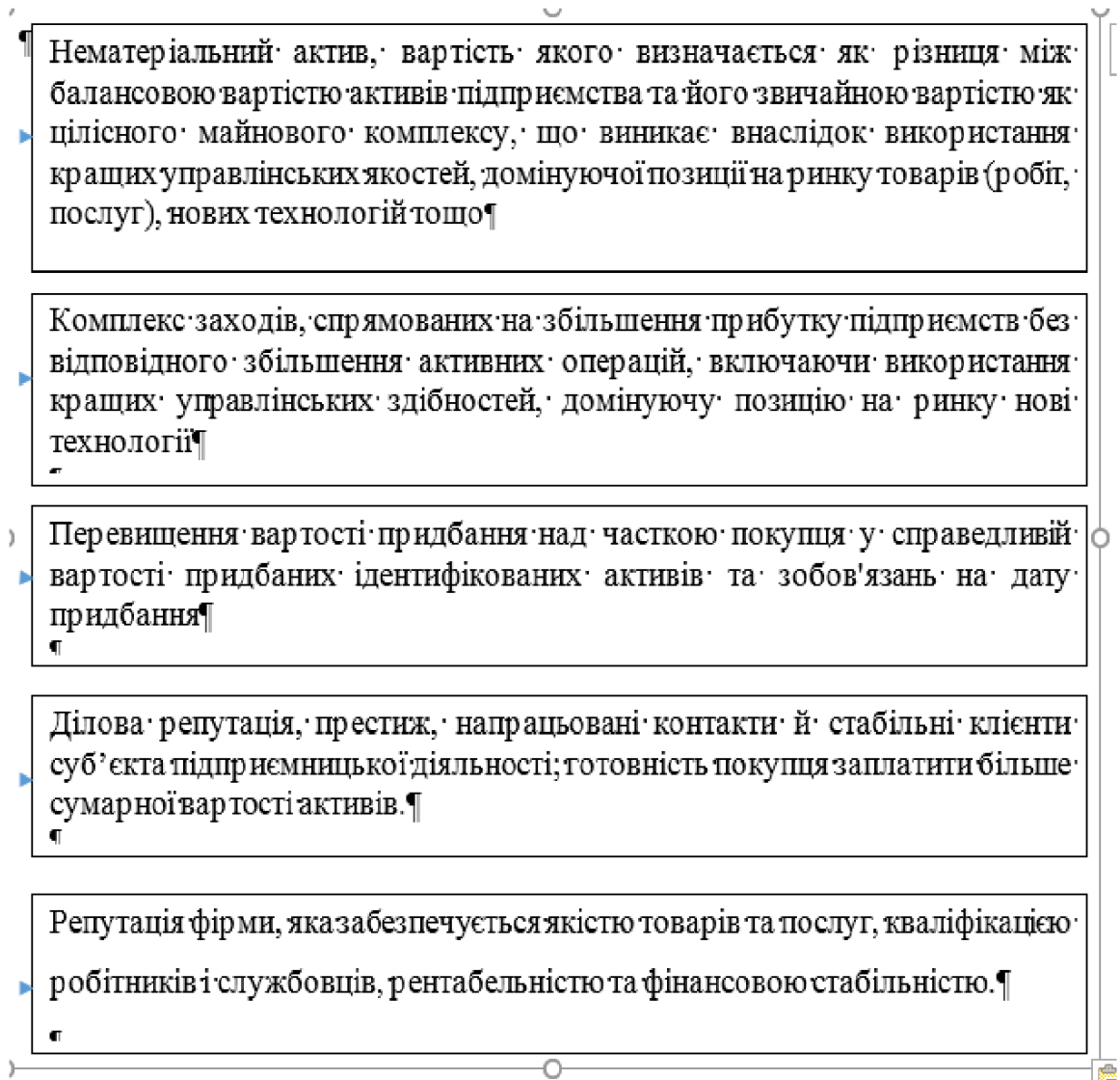


Рис.1.4. Сучасні трактування гудвілу

Примітка. Розроблено автором самостійно.

Вивчивши економічну сутність гудвілу, доцільно виділити наступні критерії його визнання: очікування покупцем економічної вигоди від майбутнього використання, реальне визначення вартості на момент купівлі-

продажу, документальне підтвердження його існування, відсутність матеріальної форми. Лояльність, яку підприємства отримують від споживачів за свої товари чи послуги, що дозволяє їм отримувати додатковий прибуток; нагорода глядацьких симпатій, яку фірма таємно отримує від суспільства за чесну і довгострокову господарську діяльність, надійність партнера, високу якість товарів чи послуг. Це не якась матеріальною ознакою а скоріше пов'язано з іміджем, який компанія заслужено придбала в людській свідомості і який у більшості випадків асоціюється з брендом чи торговою маркою [12].

У процесі господарської діяльності підприємство може використовувати тимчасові кошти для інвестування окремих об'єктів з метою отримання прибутку чи соціального ефекту.

Під інвестицією розуміють економічну операцію з метою придбати основні засоби, нематеріальні активи, корпоративні права і цінні папери в обмін на грошові кошти або майно. Інвестиції можуть мати форму грошей, власності або інтелектуальної власності. Видами інвестицій можуть бути: капітальні; фінансові; реінвестування.

До капітальних інвестицій відносять операції, що полягають в придбанні об'єктів нерухомого майна (будівель, споруд, інших), основних засобів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Реінвестування - це господарські операції, з метою здійснювати капітальні або фінансові інвестиції за рахунок доходу або прибутку від інвестиційної діяльності.

Фінансовими інвестиціями є активи, які утримуються підприємством для збільшення прибутку (відсотки, дивіденди тощо), збільшення капіталу чи інших вигод для інвестора [9, с.318].

Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність» інвестиціями є всі види майна та інтелектуальної власності, які вкладаються в об'єкт підприємницької та іншої діяльності, в результаті якої досягається прибуток або соціальний ефект [25, с.100]. Як правило, фінансові інвестиції спрямовані на: отримання доходу, який складається з доходу від дивідендів, отриманих у період

інвестування, та доходу від збільшення ринкової вартості об'єкта інвестування; вплив на підприємство, в яке інвестуються кошти, з метою отримання можливості повного або часткового впливу на виробничу чи фінансову діяльність; отримання податкових преференцій на інвестиції.

Отже, значення необоротних активів у бізнесі значне. Ефективне вирішення завдань з управління необоротними активами потребує їх ефективного обліку та комплексного використання інформації для проведення аудиту та прийняття управлінських рішень.

## **1.2. Оцінка необоротних активів**

Вартісно-орієнтований підхід став основним у прийнятті стратегічних управлінських рішень. Оцінка необоротних активів підприємства є грошовим вираженням їх вартості. Це необхідно для правильного визначення загального обсягу необоротних активів, їх динаміки та структури, розрахунку економічних показників про господарську діяльність підприємства за певний період.

Методичні основи формування інформації про оцінку основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів визначаються П(С)БО7 «Основні засоби» та П(С)БО8 «Нематеріальні активи», нормативи яких поширюються на діяльність підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (за виключенням бюджетних установ). Згідно з П (С) БО 7 для відображення в обліку та звітності різних видів операцій з основними засобами застосовують такі види оцінки їх вартості: первісна вартість; вартість, яка переоцінена; ліквідаційна вартість; вартість, яку амортизують; залишкова вартість; справедлива вартість [45].

Первинна вартість — це історична (реальна) вартість основних засобів, яка дорівнює сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих) у зв'язку з придбанням основних засобів. Придбані чи створені основні засоби зараховують на баланс господарюючого суб'єкта саме

за первісною вартістю. Витрати, з яких складається первісна вартість об'єкта основних засобів, визначені пунктом 8 П (С) БО 7 «Основні засоби» (рис. 1.5).

Залежно від умов придбання об'єкта основних засобів, їх первісна вартість може визначатися по-різному:

- для безоплатно отриманих предметів - це їх справедлива вартість, яка визначається на дату отримання;
- для об'єктів, внесених до статутного капіталу підприємства, - це їх справедлива вартість за погодженням засновників (учасників) підприємства;
- для об'єктів, отриманих в обмін на подібні об'єкти, це залишкова вартість даного предмета. Якщо залишкова вартість об'єкта передачі вища ніж його справедлива вартість, первісною вартістю буде справедлива вартість об'єкта передачі з урахуванням різниці у витратах звітного періоду;
- у випадку основних засобів, отриманих в обмін на неподібні, це справедлива вартість переданого об'єкта плюс сума грошових коштів або їх еквівалентів, які були передані (отримані) під час обміну.

Підсумовуючи все вищесказане, можна зробити висновок, що основні засоби підприємств і організацій відображаються в обліку та звітності за фактичною вартістю їх придбання, спорудження та виробництва з урахуванням страхових платежів під час транспортування та будівництва, які включені у вартість на дату введення в експлуатацію.

Основні засоби обліковуються за їх первісною або, як часто зазначають, історичною вартістю. Згідно з міжнародними стандартами до первісної вартості основних засобів включає ціну придбання мінус будь-які отримані знижки, митні збори, неповернені податки, витрати, які пов'язані з приведенням основних засобів у робочий стан (такі як підготовка місця, доставка, встановлення, професійні гонорари архітекторів, інженерів тощо).

В зарубіжних країнах спостерігається така ситуація щодо оцінки первісної вартості основних засобів (додаток А). Як бачимо, еволюція первісної вартості основних засобів інших країн суттєво не відрізняється. Слід лише підкреслити,

що в деяких країнах дозволено включати до витрат на основні засоби суму відсотків за кредитами, пов'язаними з їх придбанням [13].

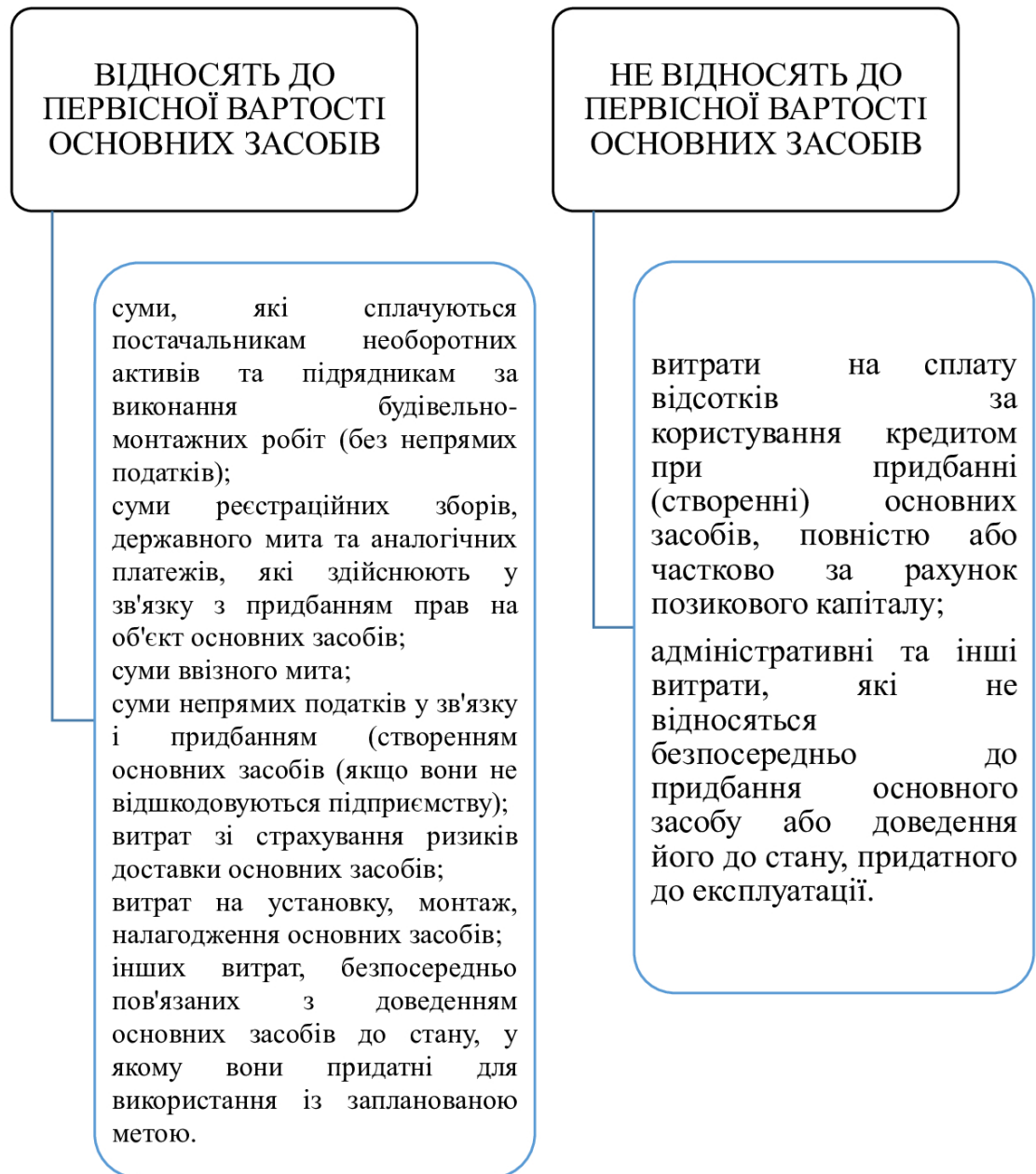


Рис.1.5. Витрати, які відносять і не відносять до первісної вартості основних засобів.

Примітка. Розроблено автором самостійно.

У більшості випадків як справедлива вартість основних засобів визначається їх ринкова вартість. При цьому під ринковою вартістю розуміється сума коштів, яка може бути отримана або сплачена за придбання основного активу на активному ринку [68, с. 99]. Під активним ринком розуміємо ринок, який характеризується такими умовами: предмети, які можуть продавати та купувати на такому ринку, однорідні; у будь-який час можна знайти продавців і покупців, які зацікавлені; інформація про ціни, які є на ринку є загальнодоступною. За відсутності інформації про вартість на активному ринку, її можна прийняти на рівні відновної.

У міжнародній практиці поняття ринкової вартості, а також методи її оцінки сформульовані в Міжнародному стандарті обліку 1 «Ринкова вартість як основа оцінки». Доцільно зазначити, що застосування МСБО 1 до оцінки для цілей фінансової звітності буде справедливим лише за умови врахування особливостей такої оцінки, як зазначено в МСБО 3 «Оцінка з метою фінансової звітності та суміжної документації». В МСБО 3, визначення ринкової вартості та загальна концепція її вимірювання збігаються [42].

Суб'єкт господарювання може придбати нематеріальні активи різними способами: придбати окремо; отримати шляхом обміну; придбані при комбінованій операції; купувати за рахунок державної субвенції; генерувати внутрішньо. Залежно від напрямку отримання ціна нематеріальних активів встановлюється по-різному (додаток Б).

Залежно від способу за яким придбавають нематеріальні активи їх вартість буде базуватися на таких принципах.

Якщо господарюючий суб'єкт придбаває нематеріальний актив окремо, вартість нематеріального активу зазвичай можна достовірно оцінити.

Крім прямої вартості нематеріального активу, його вартість включає:

- ввізне мито та податки, що не повертаються;
- витрати на перевірку належного функціонування такого ресурсу тощо;



- витрати на виплати працівникам, які виникають при безпосередньому приведення активу в робочий стан.

Вартістю нематеріального активу, який придбаний в результаті об'єднання підприємств відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», є справедливою вартістю такого об'єкту на дату придбання [42]. Якщо господарюючий суб'єкт отримує нематеріальні активи (ліцензії на мовлення; ліцензії на імпорту; права доступу до певних обмежених ресурсів) використовуючи державні субсидії, то відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу» первісну вартість нематеріальних активів, державні гранти можуть бути реалізовані таким чином:

- за номінальною вартістю, враховуючи витрати, безпосередньо пов'язані з підготовкою активів до використання за призначенням;
- за справедливою вартістю [42].

Для господарюючих суб'єктів, які власноруч створюють нематеріальні активи, головним питанням є визначення відповідності таких активів критеріям визнання. Перш за все, важко визначити момент, при якому починає існувати ідентифікований нематеріальний актив. Відповідно, МСБО 38 використовує досить консервативний підхід до визнання нематеріальних активів внутрішньо створених.

Нематеріальні активи, вироблені за рахунок власних коштів суб'єкта господарювання, визнаються в бухгалтерському обліку лише за умови відповідності таким критеріям (рис. 1.6).

Якщо нематеріальні активи починають не відповідати цим критеріям, то всі витрати, які підприємство понесло у зв'язку з їх придбанням або виробництвом, визнаються як витрати у звітному періоді, в якому вони були зроблені, без визнання їх у майбутньому як нематеріальні активи.

Іноді при оцінці вартості нематеріальних активів можливе проведення експертної оцінки наступним чином:

- шляхом капіталізації прибутку визначити загальну вартість нематеріальних активів, які були не відображені в балансі;

- визначення поточних витрат на заміщення нематеріальних активів, які враховуються в результаті інвентаризації;
- поєднання двох методів.



Рис. 1.6. Критерії відображення нематеріальних активів, одержаних в результаті розробки.

Примітка. Розроблено автором самостійно.

Опис методичних прийомів оцінки нематеріальних активів представлено в таблиці 1.1. Як показує світова практика, при оцінці нематеріальних активів одним із найбільш часто використовуваних підходів є дохідний, а в якості допоміжних – витратний та порівняльний.

Таблиця 1.1.

## Методичні підходи до оцінки нематеріальних активів

Назва підходу	Переваги	Недоліки
Витратний	- ефективний при оцінці НМА у вигляді програмного забезпечення	потребує залучення вузьких технічних спеціалістів; - результати отримані за цим методом відрізняються від реальної вартості НМА.
Дохідний	результати мають високий ступінь правдивості	складність отримання необхідної інформації для розрахунків
Порівняльний	використання ринкової інформації; - простота застосування.	- важко врахувати особливості окремих НМА; - важкодоступність ринкової інформації.

Примітка. Розроблено автором на основі [28]

Фінансові інвестиції після надходження обліковуються в бухгалтерському обліку за фактичною вартістю, виникнення якої залежить від способу їх придбання. При придбанні фінансових інвестицій за готівку за рахунок власних коштів складається з: ціни придбання; комісійні збори; мита, податки, збори, які безпосередньо пов'язані з цими операціями. При обміні на інші активи вартість фінансових інвестицій оцінюється за справедливою вартістю активів, які передані. Оцінку фінансових інвестицій на дату балансу здійснюють за такими методами:

- метод участі в капіталі. Використовується для асоційованих спільних підприємств з інвестиційною часткою більше 25%;
- за справедливою вартістю;
- за амортизованою вартістю. Він використовується для оцінки цінних паперів, що утримуються до погашення.

Для виведення з експлуатації фінансових інвестицій можуть бути використані такі методи оцінки:

- за вартістю одиниці кожного виду цінного паперу;

- за середньою вартістю;
- за рахунком не пізніше моменту надходження (ФІФО).

Інформація про фінансові інвестиції, їх вартість та оцінку є важливою для прийняття ефективних управлінських рішень. Правильна оцінка основних засобів є основою достовірності бухгалтерського обліку, а також ефективного аналізу та аудиту.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1**

Необоротні активи мають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів обліку, аналізу й аудиту.

Поняття «необоротні активи» досить широке і охоплює в собі категорії як матеріальних так і нематеріальних активів.

Побудова аналізу та контролю основних засобів ґрунтується на їх визнанні та економічній класифікації. Ніщо не може бути відображено в обліку і відповідно підлягати аудиту перш, ніж воно буде кваліфіковано за певними правилами.

Оцінка необоротних активів підприємства є грошовим вираженням їх вартості. Це необхідно для правильного визначення загального обсягу необоротних активів, їх динаміки та структури, розрахунку економічних показників про господарську діяльність підприємства за певний період.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 2.1. Планування аудиторської перевірки необоротних активів, оцінка системи обліку та внутрішнього контролю

Під час аудиту перевіряють достовірність інформації про стан і фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта та формують на цій базі звіт про його реальний фінансовий стан. Аудитор у цих умовах самостійно визначає форми і методи проведення аудиту виходячи з існуючих нормативно-правових актів, стандартів, умов договору з клієнтом, професійного досвіду та знань.

Аудиторський процес - це послідовність контрольних процедур, які реалізуються через упорядковану систему методів дослідження стану господарської діяльності, виходячи з мети та завдань, які буде здійснювати аудитор. Процес аудиту доцільно розділити на окремі етапи залежно від змісту, терміну та мети процедур, які проводить аудитор. В теорії та на практиці виділяють такі етапи процесу аудиту (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

#### Етапи процесу аудиту

№ п/п	Етап	Процедура
1	Підготовчий	Визначення основних напрямків перевірки, ознайомлення з бізнесом клієнта, підписання договору, планування аудиту;
2	Проміжний	Проведення поглибленої оцінки системи обліку та внутрішнього контролю;
3	Основний	Фактична перевірка активів суб'єктів господарювання, документальна перевірка рахунків обліку, фінансової звітності
4	Заключний	Складання аудиторського звіту про достовірність перевіреної звітності, та проведений аналіз фінансового стану підприємства

Примітка. Розроблено автором на основі [21].

Вибір і обґрунтування методики аудиту необоротних активів слід розпочинати не на стадії планування або одержання доказів, а в ході одержання аудитором розуміння бізнесу підприємства, на якому буде проведено аудит, та ознайомлення з його фінансовою звітністю [52, с.65]. У зв'язку з цим, доцільно для кожного з етапів аудиту виділити його предмет та об'єкти (табл.2.2).

Таблиця 2.2.

Предмет та об'єкти аудиту на кожному з етапів його проведення[2, с.267]

Етап аудиту	Предмет	Об'єкти
Організаційний	<ul style="list-style-type: none"> <li>• концептуальна основа;</li> <li>• стандарти обліку, податкове законодавство, технічні стандарти</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отримання розуміння про клієнта та його бізнес;</li> <li>• визнання і класифікація нематеріальних активів виходячи з виду діяльності (необоротний актив)</li> </ul>
Підготовчий	<ul style="list-style-type: none"> <li>• релевантність</li> <li>• вибір підходу до перевірки виходячи з суттєвості статті, подання та розкриття інформації</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оцінка суттєвих викривлень</li> <li>• складність предмету перевірки (підходи до оцінки, визнання, терміну використання)</li> </ul>
Основний	<ul style="list-style-type: none"> <li>• аудиторські процедури</li> <li>• залучення експертів, перевірка документів і записів, перерахунок, запит і підтвердження, аналітичні процедури</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• аудиторські докази</li> <li>• пооб'єктна суцільна перевірка для суттєвих статей, обмеження отримання доказів непрямим шляхом</li> </ul>
Заключний	<ul style="list-style-type: none"> <li>• суттєвість викривлень та невизначеності</li> <li>• повнота подання та розкриття інформації, суттєвість не виправлених викривлень</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вплив твердження про безперервність на облікові оцінки</li> <li>• класифікація, оцінка, амортизація</li> </ul>

Примітка. Розроблено автором на основі [6].

На організаційному етапі аудиту необхідно отримати інформацію щодо діяльності підприємства клієнта, в тому числі фінансово-господарської, (зокрема, ознайомитися з даними про види продукції, яку виробляють, або про послуги, що надаються підприємством, вивчити інформацію про основних

постачальників і покупців, ринки збуту, положення суб'єктів господарювання на ринку та їх конкурентоспроможність; отримати інформацію про організаційну структуру замовника, місцезнаходження, географічне розташування; вивчити фінансову, комерційну та соціальну політику підприємства). Крім того, аудитор слід вивчити результати попередніх контрольних перевірок і наслідки контролю інших органів контролю; проводити загальну оцінку організації та функціонування систем обліку та внутрішнього контролю; провести експрес-аналіз показників фінансового стану суб'єкта та наскільки ефективно використані необоротні активи, визначити зони ризику, що дозволить направити аудит на дослідження тих питань, які є особливо важливими та потребують підвищеної уваги.

На організаційному етапі аудитор зобов'язаний опитати керівника та менеджерів підприємства, ознайомитися з установчими документами, оцінити результативність роботи внутрішнього аудитора (за його наявності); проаналізувати стан і перспективи розвитку компанії клієнта, вивчити зовнішні дані про діяльність компанії (статті в періодичних виданнях про компанію, поточну економічну ситуацію в галузі та ін.). Перш ніж прийняти завдання для контролю, аудитор повинен отримати певні знання про операції клієнта, його системи управління, фінансового та управлінського обліку та внутрішнього контролю [34, с. 28].

Щоб зрозуміти, ким є клієнт як суб'єкт господарювання і його бізнес-оточення, аудитор повинен отримати таку інформацію:

- про характер галузі, в якій працює клієнт;
- про стан ринку і попит на товари та послуги споживачів, цінову політику, конкуренцію;
- характер діяльності (безперервна, сезонна, циклічна чи інша діяльність);
- технологія роботи (бізнес-алгоритм від «входу» до «виходу»);
- вартість енергоносіїв та їх вплив на собівартість продукції;

- нормативно-правове середовище (ліцензії, квоти, окремі постанови КМУ чи рішення Верховної Ради, закони прямої дії тощо) як у загальному, так і в галузевому плані;

- специфіка оподаткування підприємства клієнта;

- державна політика щодо регулювання підприємницької діяльності, особливості оподаткування на ринку, де працює клієнт (пільги, обмеження, субсидії, дотації, пільгове кредитування тощо);

- інформація економічну активність клієнта (підвищення, зниження);

- інфляція, вплив коливань валютного курсу на розмір і витрати діяльності компанії;

- доступність кредитування у бізнес-середовищі;

- вид діяльності (виробництво, торгівля, імпортно-експортні послуги тощо);

- інформація про основних постачальників та покупців;

- дані про структурні підрозділи підприємства клієнта, їх географічне розташування;

- трудові ресурси, розмір їх оплати праці та соціальних виплат, система стимулювання;

- нетипові операції та операції пов'язаних сторін;

- система управління. В цьому питанні необхідно виділити пряме централізоване управління, управління бізнесом, послуги аутсорсингу, делегування прав на сайти та ін.;

- чи наявна інноваційна та інвестиційна діяльність, види, напрями інвестиції, в які об'єкти здійснено інвестиції, інвестори тощо;

- фінансування (структура боргу, дебітори та кредитори, пов'язані особи, позабалансове фінансування, лізингові операції, похідні фінансові інструменти тощо);

- принципи обліку, особливості визнання доходу, випадки застосування справедливої вартості, методи оцінки активів, їх місцезнаходження та кількість



останніх; операції в іноземній валюті, відображення в обліку незвичайних подій, подання та розкриття інформації у звітах тощо;

- бізнес-ціль і стратегія (наявність мети, розширення або звуження бізнесу, застосування нових технологій, потреби для досягнення мети (поточні та майбутні фінансові, інтелектуальні та інформаційні), зміна тенденцій оподаткування підприємницької діяльності, індивідуальні результати, можливість досягнення мети або її складових тощо;

- фінансова діяльність (основні показники або коефіцієнти для підприємства, основні фінансові показники діяльності, наявність прогнозування результатів діяльності, аналіз конкуренції) [38, с. 125].

На організаційному етапі аудитор може вивчити й інші питання, на які слід отримати відповіді. Для того, щоб зрозуміти бізнес клієнта, аудитор повинен володіти достатньою інформацією для визначення ризику введення в оману з метою надання високоякісних аудиторських послуг у майбутньому.

На підготовчому етапі аудиту, проводячи загальний огляд діяльності клієнта, аудитор повинен визначити склад необоротних активів, рівень забезпеченості суб'єкта господарювання ними, ступінь їх використання, їх місцезнаходження, хто несе матеріальну відповідальність за них та їх технічні параметри. Суттєвою проблемою є оцінка на скільки надійний внутрішній контроль та внутрішній аудит (за наявності) необоротних активів підприємства.

Одним із важливих принципів аудиту є плановість. В загальному плані аудиту визначають загальну стратегію для зниження аудиторського ризику до прийняттого рівня, а також проводять детальний опис очікуваної роботи, часу та обсягу аудиту. Планування в аудиті доцільно розглядати в таких аспектах, як планування контрольної діяльності і як планування конкретного аудиту.

Аудиторська фірма розробляє наступні види планів:

- стратегічні плани своєї діяльності, які розробляються на кілька років;
- поточні бізнес-плани;
- загальний план і програма конкретного аудиту (оперативне планування)

[32, с. 35].

Під час планування аудитор повинен вибрати підхід контролю (на основі ризику, системний або підтверджуючий) на основі заздалегідь визначеного рівня суттєвості для статті, яка представлена та розкрита у примітках до фінансової звітності про необоротні активи. На цьому етапі необхідно здійснити попередню оцінку суттєвих викривлень, яка, враховуючи специфіку предмета аудиту (підхід до вибору оцінок, визнання, період функціонування), дозволить виявити найбільш чутливі сфери обліку необоротних активів, які потребують більш детальної перевірки з використанням процедур перевірки по суті. Планування аудиту здійснюється з метою його ефективного проведення. Планування аудиту - це система заходів, які спрямовані на своєчасний і ефективний контроль. На відміну від інших етапів, планування аудиту не є окремою фазою аудиту, а, як зазначено в Міжнародному стандарті аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», досить безперервним та інтерактивним процесом, який продовжується до завершення аудиторського завдання і для нього дуже важливою характеристикою є мета, яку заздалегідь визначили в договорі з клієнтом.

Аудитор не має в цьому відношенні повної свободи, він повинен сформулювати свою думку і викласти її в аудиторському звіті. Кожен суб'єкт господарської діяльності (клієнт) є індивідуальним. Проведення аудиту обтяжене ризиком, пов'язаним зі значною невідповідністю, помилкою, підробкою та порушенням діючих нормативно-правових актів [34, с. 85].

Причини для планування аудиту включають:

1) планування дозволить аудитору отримати достатній обсяг інформації про стан підприємства. Отримавши необхідний обсяг інформації, аудитор зможе видати найбільш обґрунтований аудиторський звіт, по суті - з метою мінімізації юридичних зобов'язань і підтримки доброї репутації компанії серед представників своєї професії;

2) при плануванні аудиту витрати на його проведення будуть понесені в розумних межах. Утримання витрат в зазначених межах допоможе аудитору чи

аудиторській фірмі зберегти конкурентоспроможність і не втратити клієнтів за умови, що вона довела високу якість послуг, що надаються;

3) уникнення непорозумінь із замовником під час перевірки.

Метою планування конкретного аудиту є забезпечення якості аудиту та зниження професійного ризику. Результат планування аудиту включає меморандум попереднього планування; план аудиту; бюджет часу; програму аудиту. Процес планування аудиту регулюється МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», який визначає обов'язкові процедури та містить рекомендації щодо питань планування [43].

У процесі планування аудиту слід використовувати наступні принципи (рис. 2.1)

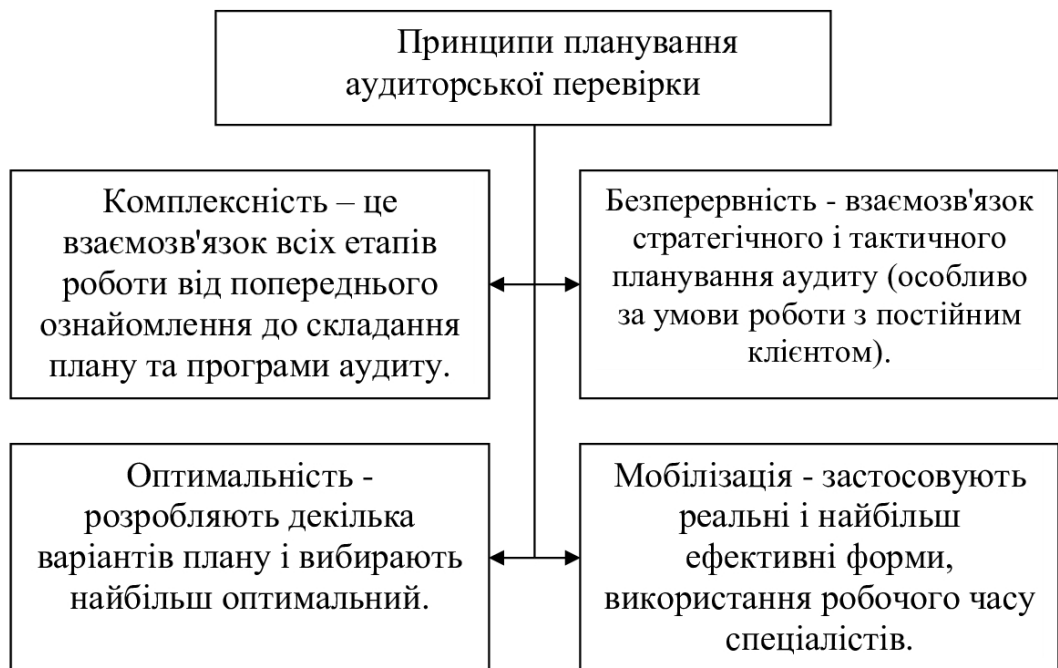


Рис. 2.1. Принципи планування аудиту необоротних активів.

Примітка. Розроблено автором самостійно.

Правильна організація планування роботи аудитора буде сприяти своєчасній перевірці діяльності клієнта, в тому числі щодо руху та ефективного використання необоротних активів, дозволяє визначити можливість використання результатів внутрішнього контролю.

В загальному плані аудиторської перевірки надається інформація щодо видів робіт та термінів їх проведення. В програмі аудиту вказують конкретні напрями виконання робіт, які визначені в загальному плані. У програмі надають інформацію щодо обсягу, видів і послідовності проведення аудиторських процедур, їх виконавців, робочих документів. Її використовують як інструкцію, в якій визначаються методи документального і фактичного контролю, що будуть використані в процесі перевірки необоротних активів.

План і програму аудиту необоротних активів подані у додатках В і Г відповідно.

Відповідно до МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль» в ході аудиту необоротних активів аудитор повинен вивчити та зрозуміти:

- основні види операцій, що виконуються на підприємстві;
- дозвіл на діяльність суб'єкта господарювання;
- необхідні рахунки, документи, що підтверджують господарські операції щодо необоротних активів;
- організацію обліку необоротних активів та відображення операцій з ними в регістрах синтетичного обліку та фінансовій звітності[43].

Під час аудиту необоротних активів необхідно перевірити дотримання суб'єктом господарювання загальноприйнятих принципів обліку; вивчити структуру системи обліку; вивчити документообіг в компанії; визначити послідовність операцій з обліку необоротних активів; провести аналітичний огляд бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Незалежний зовнішній аудитор може оцінити внутрішній контроль основних засобів за такими напрямками:

- контроль наявності первинних документів щодо господарських операцій з необоротними активами;
- розмежування обов'язків посадових осіб, які відповідальні за рух і збереження необоротних активів;
- забезпечення умов щодо зберігання та використання матеріальних необоротних активів;

- наявність необхідних дозволів керівника на здійснення операцій з необоротними активами;
- періодична інвентаризація необоротних активів;
- належний облік необоротних активів;
- перевірка записів у реєстрах з обліку необоротних активів [2, с. 396].

Коли аудитор на підготовчому етапі виявляє більше помилок, ніж очікувалося раніше, він повинен внести деякі корективи в загальний план, а також програму аудиту на інших етапах.

Отже, на організаційному етапі аудитор повинен ознайомитися з діяльністю підприємства клієнта та отримати інформацію, що характеризує бізнес-процеси, та операції, які пов'язані з необоротними активами. Зміни плану і програми та їх причини детально задокументовує аудитор. Швидка адаптація плану та програми аудиту дозволить своєчасно вирішити проблеми, які можуть виникнути під час аудиту перевірки та налагодити роботу помічників та експертів.

## **2.2. Інформаційне забезпечення аудиту й аналізу необоротних активів**

Ефективність аудиторських досліджень необоротних активів залежить від якості інформаційного забезпечення, а аудитор повинен досліджувати та впроваджувати заходи щодо підвищення якості документації та забезпечення інформаційно-аналітичної системи обліку необоротних активів. Суттєвою проблемою під час перевірок є відсутні або неналежним чином оформлені первинні документи, які становлять загальну інформаційну базу для контролю необоротних активів. Така ситуація обумовлена тим, що інформаційне забезпечення є ключовим елементом при складанні тестів і програми аудиту, а також впливає на методику проведення аудиту необоротних активів.

Вивчення літературних джерел свідчить про відсутність комплексного підходу до визначення місця та ролі інформаційного забезпечення аудиту необоротних активів та його впливу на методику дослідження. Слід зазначити,

що в економічній літературі з організації та методики аудиту необоротних активів розкривається лише специфіка перевірки повноти та достовірності бухгалтерського обліку, але не розкривається інформаційне забезпечення, на основі якої здійснюється аудит та управління необоротними активами, що є на підприємстві. Аудиторські завдання вимагають від аудитора проведення комплексного вивчення інформаційного забезпечення, а також планомірної та послідовної роботи з аудиту необоротних активів, яка повинна включати наступні елементи:

- чітке визначення інформаційного забезпечення для розробки аудиторських тестів, програм; що буде використано під час аудиту необоротних активів;
- обстеження та групування необоротних активів за специфікою суб'єкта господарювання та предмета діяльності;
- розробка та впровадження ефективних методів аналізу та контролю, які найкраще відповідають завданням аудиту;
- розроблення та визначення переліку етапів аудиту та аудиторських процедур, які застосовуватимуться під час аудиту необоротних активів [15, с. 206].

Для вирішення поставлених перед аудитором необхідно розробити комплексну методику перевірки операцій з основними засобами. Методологія аудиту повинна охоплювати: визначення, класифікацію та специфіку групування основних засобів; інформаційне забезпечення, спрямоване на розкриття питань аудиту, а також із зазначенням основних етапів і напрямів контролю відповідно до плану та програми аудиту.

Важливим джерелом інформаційного забезпечення дослідження є показники фінансової звітності. Інформація, що міститься у звітності господарюючого суб'єкта, дає можливість аудитору оцінити наявність, вартість, рух необоротних активів, провести детальний аналіз стану, ефективності використання, рентабельності та витрат, понесених при експлуатації цих активів.

Документи, надані службою внутрішнього аудиту: підтвердження первісної вартості необоротних активів; законність наявних у суб'єкта

господарювання необоротних активів; підтвердження правомірності та доцільності капітальних інвестицій у об'єкти необоротних активів підприємства; підтвердження правильності розрахунку та дотримання сталості методів нарахування амортизації матеріальних необоротних активів; підтвердження правильності, правомірності та доцільності ліквідації об'єктів необоротних активів.

Документи, надані під час перевірки, дозволяють аудитору з певним ступенем достовірності використовувати інформацію, а також дозволяють значно скоротити обсяг вибірки. На підставі документів служби внутрішнього аудиту за умови їх якісного та обґрунтованого характеру аудитор може давати рекомендації щодо підвищення ефективності роботи служби внутрішнього аудиту.

Документи, що надаються аналітичною службою підприємства: довідка про стан та структуру необоротних активів; висновки щодо ефективності застосування методів нарахування амортизації необоротних активів, які прийняті на підприємстві; інформація про ефективність використання необоротних активів; довідка про ефективність інвестицій в об'єкти необоротних активів. Інформація аналітичного відділу суб'єкта господарювання дозволяють аудитору використати досвід і знання спеціалістів для розробки збалансованого аудиторського звіту, а також скоротити термін перевірки необоротних активів.

Надані управлінською бухгалтерією документи дозволяють аудитору ретроспективно оцінити причини та порівняти наслідки управлінських рішень щодо необоротних активів підприємства з фактичним станом. До цих документів відносяться: план заходів щодо поліпшення стану об'єктів необоротних активів; бюджет капітальних інвестицій; план розширення бізнесу тощо[5, с.15].

Основним елементом інформаційного забезпечення аудиту необоротних активів є первинні документи та записи на облікових синтетичних і аналітичних рахунках. Такий підхід зумовлений тим, що базові документи є основою для проведення аудиту, а комплексний економічний аналіз необоротних активів

підприємства здійснюється на підставі облікових реєстрів та фінансової звітності.

Отже, на основі отриманої від різноманітних підрозділів інформації аудитор може отримати необхідні дані, які необхідні для якісного проведення аудиторської перевірки.

Розглянемо інформаційне забезпечення аудиту такого важливого об'єкта необоротні активи, як основні засоби. При документальному оформленні господарських операцій з основними засобами на підприємстві облікова інформація перетікає між первинною документацією, регістрами синтетичного та аналітичного обліку та звітністю (рис. 2.2).

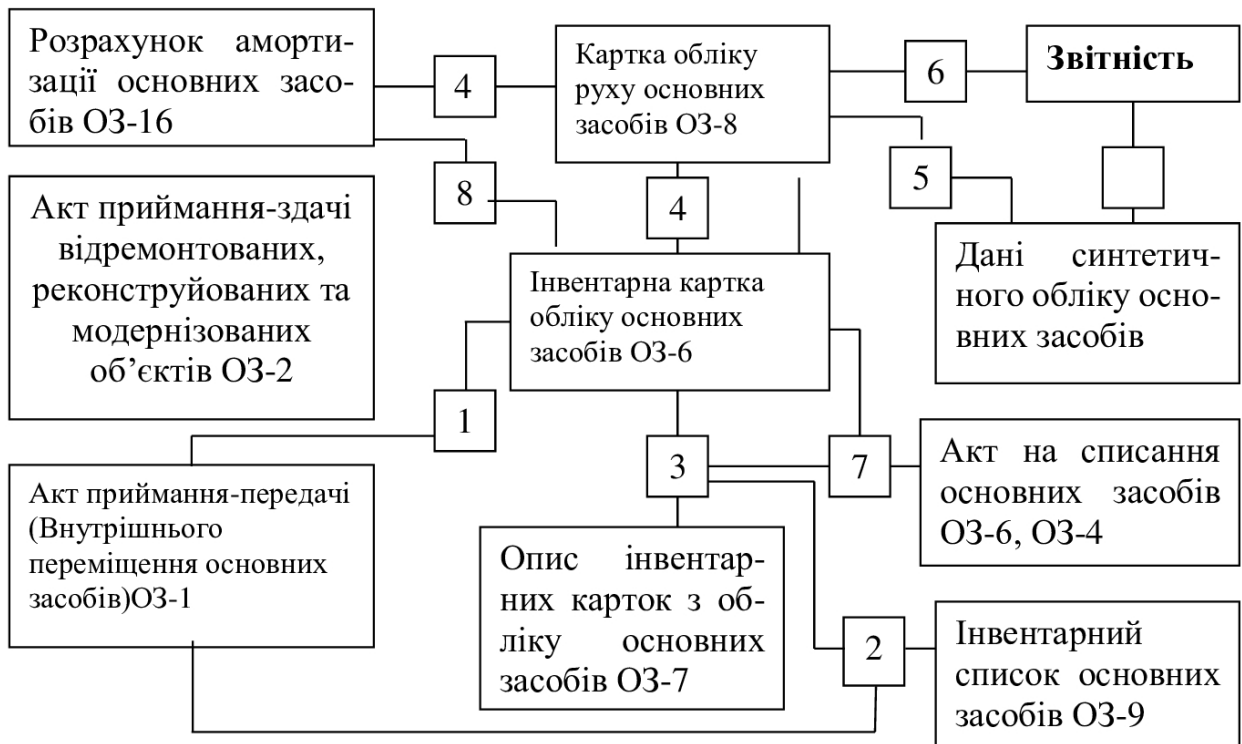


Рис. 2.2. Документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів

Примітка. Розроблено автором самостійно

В Україні на сьогодні діють два нормативно-правових акти з питання ведення первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, які відносять до нематеріальних активів. Відповідно «Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у



складі нематеріальних активів», для обліку операцій з нематеріальними активами застосовують такі первинні документи (табл.2.3).

Таблиця 2.3.

Форми первинних документів для відображення в обліку нематеріальних активів

Типові форми первинного обліку об'єктів нематеріальних активів(відповідно з Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732)	
НА-1	Акт введення в господарський обіг об'єктів нематеріальних активів
НА-2	Інвентарна картка з обліку об'єктів нематеріальних активів
НА-3	Акта вибуття (ліквідації) об'єктів нематеріальних активів
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів нематеріальних активів

Примітка. Розроблено автором на основі [67].

Акт про введення в господарський обіг нематеріальних активів (форма № НА-1) складають в одному примірнику на окремий об'єкт права інтелектуальної власності під час реалізації та використання придбаних об'єктів. На підставі цього акту заповнюють Інвентарну картку (форма № НА-2). Її відкривають в одному примірнику на кожний об'єкт чи групу нематеріальних активів з метою ведення аналітичного обліку таких об'єктів. Зміни до інвентарної картки вносяться на підставі форми НА-1 та форми НА-3 (Акт про продаж (ліквідацію) об'єкта). Акт купівлі-продажу складається у двох примірниках при оформленні продажу нематеріальних активів у результаті їх списання. Ведуть інвентаризаційні дані окремо за місцезнаходженням об'єктів нематеріальних активів та за кожною матеріально-відповідальною особою.

Отже, первинні документи, облікові реєстри, звітність формують інформаційне забезпечення аудиту й аналізу необоротних активів. На основі цієї інформації аудитор розробляє тести, складає робочі документи, робить висновки про вдосконалення політики управління необоротними активами та проводить

всебічний аналіз ефективності їх використання і надає консалтингові послуги з питань їх обліку.

### **2.3. Організація аудиту необоротних активів з використання діджитал-технологій**

На сучасному етапі діджиталізація охопила всі сфери суспільного життя. Застосування інформаційних технологій стало поштовхом до підвищення ефективності діяльності підприємств та організацій за рахунок значно скорочених термінів введення та обробки даних та полегшення обліково-аналітичної роботи. Процеси діджиталізації також торкнулися сфери аудиту фінансової звітності. Проте слід зазначити, що діджиталізація аудиторських процесів в Україні ще недостатньо розвинена. Тому актуальними залишаються питання щодо впровадження в практику аудиторів програмних продуктів, функції яких були б допоміжним фактором у проведенні аудиту.

На практиці для підприємств, з якими аудиторська фірма має довгострокову співпрацю згідно договору, розробляють спеціальні модулі аудиту, які вбудовуються в існуюче програмне забезпечення обліку, контролю та аудиту. У програмному забезпеченні використовуються такі види контролю даних: систематичний контроль, при якому облікові дані перевіряються за всіма основними критеріями (обсяг, порівняння з нормативною інформацією тощо), вибірковий контроль, який здійснюється за конкретною вибіркою даних (з конкретними операціями, індивідуальними завданнями тощо) [3, с.133].

Застосування сучасних інформаційних систем в аудиті дозволяє скоротити витрати часу та праці на його проведення, і як наслідок, дає нові можливості для організації та методології аудиту.

При використанні спеціальних програм аудиту аудитор повинен виконати такі процедури:

- визначити завдання, які вирішуються під час аудиту за допомогою спеціального програмного забезпечення;

- скласти план реалізації поставлених завдань і оцінити фактичне використання програмних засобів для аудиту. Для цього за допомогою інформаційних технологій аналізують форми і методи бухгалтерського обліку, що використовуються на підприємстві, і оцінюють можливість використання аудиторських програм. На цьому етапі визначається необхідна потужність обчислювальної техніки та визначається графік проведення аудиту із зазначенням обсягу, термінів, конкретних виконавців та форм виконання.

- створювати стандартні програмні засоби та розробляти нові, необхідні для аудиту. Налаштуйте існуючі програми за допомогою фактичних облікових даних.

- перевіряти дані, що генеруються на комп'ютерних носіях, щоб підтвердити їх незмінність, оцінювати стан підконтрольного підприємства, тестувати та обробляти згідно з плановим графіком, та формулювати комп'ютерні висновки на перевірених положеннях [19, с. 39].

Облікові інформаційні системи дозволяють аудитору працювати з комп'ютерною мережею клієнта. Для цього необхідно мати комп'ютерні програми, які використовувати з метою перевірки змісту файлів клієнта, а також контрольні дані, для комп'ютерного опрацювання з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм підприємств-клієнтів.

Проблеми діджиталізації аудиту ґрунтується на формалізації даного процесу. Формалізація, яка здійснюється у стандартах аудиту, дуже мало підходить для проведення ефективної аудиторської перевірки. В сучасних умовах нема змоги повністю формалізувати аудит, оскільки він є творчим процесом, на такому рівні, щоб у підсумку мати алгоритми для діджиталізації і щоб при цьому не втратилася якість аудиторських перевірок [65, с.139].

В інформаційне забезпечення системи автоматизації аудиту входить система класифікації та кодування інформації, система конструкторської, технологічної та технічної документації, оперативної інформації, систему організації ведення, зберігання та внесення змін до нормативних документів.

Воно складається з програмних засобів для організації та надання даних і бази даних інформації на носіях автоматизованих інформаційних систем.

Інформаційне забезпечення аудиту складається із вхідної та проміжної інформації [19, с. 40]. Організація і методика аудиту значною мірою є творчим процесом, специфіка якого залежить як від конкретного суб'єкта аудиту, так і від практичного досвіду та кваліфікації аудитора. Проте комп'ютерні програми, які можуть бути використані під час аудиту, повинні відповідати таким вимогам:

- програма повинна мати розвинені засоби контролю операцій, який повинен здійснюватися не в момент складання документа чи обліку, як це зазвичай буває в облікових програмах, а окремо, якщо це необхідно;

- системна ергономіка. Це означає, що для зручного введення великих обсягів інформації для швидкого та простого генерування даних необхідні певні засоби. Іншими словами, програма повинна бути призначена не для програміста, не для оператора, а для аудитора, чия сфера знань не обмежується комп'ютерною сферою. Крім того, це користувач, який цінує кожен хвилину роботи з великою кількістю документів,

- програмування можна легко переналаштувати. Аудиторам доводиться працювати з різними клієнтами з різними обліковими політиками, прийнятими формами документів і навіть планами рахунків. При цьому слід враховувати принцип підвищення гнучкості системи;

- проста в освоєнні програма, її швидка робота, професійна підтримка роботи від розробника;

- зв'язок на рівні вихідної інформації з іншими обліковими системами;

- додаткові методи імпорту та експорту даних, представлених у різних форматах.

Найпопулярнішими національними програмами, які використовують аудитори під час діяльності, є такі програми, як Prime Expert, Audit Expert, Project Expert, AuditXP «Комплексний аудит», «ІНЕК: AFSP», «ABFI-Enterprise» тощо. Оцінка можливостей окремих програмних продуктів підтверджує пріоритетність використання спеціалізованих аудиторських програм Audit Expert, AuditXP

«Комплексний аудит», через те, що вони враховують специфіку аудиторської діяльності, дозволяють отримати всю необхідну інформацію та виконати необхідні розрахунки для ефективного аудиту [65, с. 139].

Усі існуючі програмні продукти, представлені на українському ринку, мають свої переваги та недоліки, але жоден з них не здатна повністю охопити процес аудиту. Тому актуальним залишається питання розробки такого програмного забезпечення, яке б дозволило комп'ютеризувати всі етапи самого аудиту та полегшило б роботу з надання супутніх аудиторських послуг.

Значною проблемою діджиталізації аудиту, яку слід вирішити, є те, що різні компанії використовують різне програмне забезпечення для ведення обліку, і тому аудитор не може використовувати ту саму програму для різних суб'єктів господарювання. Вчені, які досліджували цю проблему, пропонують виводити облікові дані в загальноприйнятні формати даних за допомогою спеціалізованих програм або стандартних засобів самої бухгалтерської програми. Однак не врахували той факт, що вітчизняні компанії вже давно використовують бухгалтерські програми і не будуть витрачати додаткові кошти при купівлі їх оновлених версій або спеціалізованих продуктів для конвертації форматів. Більше того, комп'ютеризація роботи аудитора – це його інтереси, а не інтереси клієнта, а тому, навпаки, саме аудиторські програми повинні вміти обробляти файли у форматах поширених в Україні бухгалтерських пакетів.

Діджиталізація аудиту суб'єкта господарювання є об'єктивно необхідним процесом, який дозволить підвищити якість та ефективність його проведення, однак до завершення цього процесу необхідно вирішити низку проблем, які перешкоджають його проведенню, а саме:

- в аудиті повинні бути задіяні кваліфіковані спеціалісти та потужна, високопродуктивна комп'ютерна техніка;
- різна галузева спеціалізація програмних продуктів, що, враховуючи зміну нормативних документів, унеможливорює адаптацію спеціалізованих систем до всіх можливих випадків. Крім того, просто відсутні загальногалузеві стандартні форми планів і програм контролю, контрольних тестів, показників аналізу тощо,

якими керується аудитор. Тому розробники програмного забезпечення повинні бути компетентними в галузі права, економіки та бухгалтерського обліку, щоб створювати потужні бази даних аудиторської практики «на всі випадки життя».

- ще одна проблема полягає в тому, що не всі підприємства мають програмне забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку, тому необхідно окремо розробити комплекс напівавтоматичних алгоритмів, які б дозволяли аудитору швидко вводити та аналізувати дані з паперових носіїв;

- низький рівень володіння користувачами комп'ютером [3, с.135].

Таким чином, комп'ютеризація повинна стосуватися лише технічного аспекту аудиту, а не аудиторських звітів і суджень, заснованих на перевірених інформації. Кожен аудитор має власний досвід і професійні навички, які можуть бути використані під час аудиту самостійно, тому програмні комплекси для комп'ютеризації аудиту повинні передбачати введення в свою базу даних робочих документів і алгоритмів, самостійно розроблених аудитором. У той же час, коли всі ці проблеми не будуть вирішені, стандартні офісні програми залишаться вірними помічниками всіх аудиторів. Тому слід констатувати, що використання інформаційних технологій є не лише актуальною задачею та найважливішим фактором успішного функціонування суб'єкта господарювання, а й необхідною умовою її реалізації.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2**

Аудиторський процес - це послідовність контрольних процедур, що реалізуються через упорядковану систему методів дослідження фактичного стану господарської діяльності залежно від мети та завдань, що контролюються. Процес аудиту можна поділити на окремі етапи залежно від змісту, тривалості та мети процедур, які проводить аудитор.

На підготовчому етапі процесу аудиту, проводячи загальний огляд діяльності клієнта, аудитор повинен визначити склад необоротних активів, рівень забезпеченості суб'єкта господарювання ними, ступінь їх використання,

їх місцезнаходження, хто несе матеріальну відповідальність за них та їх технічні параметри.

Суттєвою проблемою є оцінка надійності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (за наявності) суб'єкта господарювання. Ефективність проведення аудиторських досліджень необоротних активів залежить від якості інформаційної бази, а аудитор повинен вивчити та здійснити заходи щодо підвищення якості документації та підтримки інформаційно-аналітичної системи обліку необоротних активів. Процеси діджиталізації вплинули на сферу аудиту та фінансової звітності. Актуальними залишаються питання щодо впровадження в практику аудиторів програмних продуктів, функції яких були б допоміжним фактором при проведенні аудиту.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АУДИТУ Й АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 3.1. Методика аудиту основних засобів

В теорії та практиці аудиту важливим питанням є розробка ефективної методики його проведення. Спеціаліст, який володіє методикою перевірки фактів господарської діяльності, є справжнім фахівцем в галузі аудиту, а тому може стати не тільки аудитором, а й надійним радником і помічником господарюючого суб'єкта, матиме повагу і вдячність від своїх клієнтів [1, с. 47].

Методологія аудиту повинна повністю відповідати його сутності та характеристикам. Проведення якісної перевірки достовірності, законності та повноти обліку господарської діяльності, своєчасного надходження та раціонального використання основних засобів є одним із пунктів формування позитивного висновку в аудиторському звіті за показниками фінансової звітності.

Метою аудиту операцій з основними засобами є встановлення чи: достовірно відображені первинні дані про рух основних засобів; повно та своєчасно відображені первинні дані у зведених документах та облікових регістрах; правильне ведення обліку основних засобів і його відповідність прийнятій обліковій політиці; достовірно відображена інформація про основні засоби у звітності господарюючого суб'єкта; дотримано методику обліку та оподаткування операцій з основними засобами.

Аудит основних засобів є досить трудомістким процесом, який вимагає перевірки великого обсягу інформації. На етапі перевірки аудитор повинен оцінити достовірність наданих компанією клієнта результатів інвентаризації основних засобів.

Основною метою інвентаризації основних засобів є виявлення фактичної наявності основних засобів, перевірка правил їх утримання та експлуатації, а



також дотримання бухгалтерського обліку та справедливої вартості цих основних засобів.

Особливістю інвентаризації основних засобів є те, що перед інвентаризацією аудиторів слід перевірити:

- чи наявні всі технічні паспорти, інвентарні картки. їх стан, наявність описів інвентарних карток та інших записів аналітичного обліку, технічної документації;
- наявність документів щодо основних засобів, переданих або отриманих підприємством на правах оренди, зберігання чи права тимчасового користування [7, с.290].

У разі відсутності документів, необхідно вимагати від керівництва підприємства забезпечити їх збір та реєстрацію.

При інвентаризації будівель, споруд та іншого нерухомого майна комісія повинна перевірити наявність документів, що підтверджують перебування таких об'єктів у власності підприємства. Наявність основних засобів перевіряється в розділах: власні основні засоби, на відповідальному зберіганні, в ремонті, основні засоби передані в оренду або орендовані.

Об'єкти оренди відображаються окремо по кожному орендодавцю в описах. Один примірник інвентаризаційного опису надсилається орендодавцю до складання річного звіту [14, с.64].

Основні засоби, передані в оренду, ремонт тощо, включаються до інвентаризаційного опису на підставі актів, накладних, квитанцій та інших документів, що засвідчують прийняття конкретного майна переробними, ремонтними, сервісними та іншими підприємствами. Основні засоби, не придатні для використання та відновлення, до опису фактичного стану не включаються. Такі об'єкти списуються згідно з чинним наказом про ліквідацію основних засобів. Для реалізації корисних матеріалів (запчастин, брухту) після ліквідації основних засобів складається окремий акт, у якому зазначається, скільки матеріалів надійшло і ким, для яких потреб вони використані.

При виявленні об'єктів, які не були включені, а також об'єктів, щодо яких в облікових регістрах відсутні або зазначені неправильні дані, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису достовірні дані та технічні показники цих об'єктів. Крім того, встановлюється, коли і за чийм розпорядженням збудовано виявлені під час інвентаризації невпорядковані об'єкти, на які віднесено витрати на їх будівництво. Ця інформація відображається в протоколі засідання комісії з інвентаризації.

Якщо неможливо визначити початкову вартість на основі фактичних витрат, об'єкти, неприйняті до оприбуткування, оцінюються за справедливою вартістю на дату їх виявлення. Амортизація визначається експертно в залежності від технічного стану даного об'єкта. Дані інвентаризаційних описів звіряються з інвентарними картками обліку основних засобів (форми № 03-6), а також технічною та первинною документацією, даними реєстрів бухгалтерського обліку на тотожність даних аналітичного та синтетичного обліку [67, с.146].

Інвентаризація незавершених капітальних робіт проводиться по кожному об'єкту окремо. В описі таких об'єктів зазначається назва об'єкта, детальний опис етапу робіт, а також обсяг виконуваних робіт. У разі встановлення капітальних робіт, не врахованих на обліку підприємства інвентаризаційна комісія визначає на яку суму збільшити або зменшити первісну вартість об'єкта.

Під час інвентаризації витрат на незавершений ремонт основних засобів комісія вивчає основні документи, на підставі яких проводиться їх ремонт, перевіряє відповідність фактично використаних частин, вузлів або витрат на їх відновлення плановим документам, які є складений до проведення ремонту основних засобів; оцінює економічну ефективність такого ремонту та контролює його відповідність чинним нормативним документам; визначає ступінь готовності ремонтovanого об'єкта; розраховує економію або зайві витрати та кошти, а в окремих випадках перевіряє доцільність проведення такого ремонту. При проведенні інвентаризації незавершеного ремонту основних засобів капітального характеру складається окремий акт (форма інв-10) за результатами

перевірки стану матеріальних робіт в одному примірнику, який підписується і передається до бухгалтерії [48, с.37].

Вивчення операцій з основними засобами на підставі документів здійснюється наступним чином. Перевіряючи правильність віднесення активів підприємства до основних засобів, аудитор звертає увагу на передумови визнання об'єктів активами підприємства: отримання економічних вигод від використання об'єкта в майбутньому; достовірність його оцінки. Під час дослідження слід звернути увагу на вартість об'єктів, що підлягають зарахуванню до складу основних засобів, і порівняти з вартістю, передбаченою наказом про облікову політику.

Аудитор повинен пояснити, чи не оприбутковуються в книгах обліку основних засобів об'єкти, які повинні обліковуватися у складі малоцінних необоротних активів. При перевірці обґрунтованості визначення строку корисного використання основних засобів аудитор перевіряє наявність в обліковій політиці підприємства наказу, який повинен містити інформацію про строк корисного використання основних засобів. При цьому термін служби повинен перевищувати один рік [4, с.50].

При контролі за правильністю визначення ліквідаційної вартості основних засобів аудитор посилається на наказ про облікову політику і перевіряє, чи відповідає вартість ліквідаційної вартості за окремими об'єктами чи групами основних засобів.

Перевіряючи правильність ведення обліку основних засобів шляхом зіставлення облікових даних з первинними документами, аудитор повинен з'ясувати:

- які способи надходження основних засобів на підприємство;
- чи створена на підприємстві комісія для погодження конкретних об'єктів та фіксації її результатів;
- оформлення відповідних договорів купівлі-продажу;
- правильність зазначеної вихідної вартості у актах приймання;
- чи призначено матеріально відповідальних за утримання об'єктів;

- чи укладено договори про матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за охорону об'єктів.

Особливу увагу аудитор звертає на спосіб збирання підприємством основних засобів, оскільки від них залежить вартість, за якою об'єкти обліковуються на балансі. Так, для безоплатно отриманих предметів, внесених до статутного капіталу учасниками, це буде справедлива вартість. При придбанні та створенні основних засобів первісна вартість. При проведенні аудиту необхідно дослідити чи повно і достовірно формується фактична вартість придбання об'єктів основних засобів.

Аудитору необхідно також перевірити порядок формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів у тих випадках, коли в документах, що супроводжують закупівлю, вказана вартість кількох об'єктів разом, а не кожного окремо. Тоді первісна вартість придбаних об'єктів визначається пропорційно справедливій вартості виходячи з фактичних витрат на придбання.

При перевірці правильності та своєчасності оприбуткування отриманих основних засобів встановлюється правильність оформлення акту приймання-передачі основних засобів, і відображення таких операцій на рахунках фінансового обліку. Крім того, первинні документи на придбання об'єктів звіряються з платіжними вимогами постачальників, останні звіряються з банківськими виписками.

Важливо перевірити, наскільки правильно оформлена документація щодо визначення відповідальності осіб за збереження основних засобів, чи є переліки основних засобів у структурних підрозділах, місцях їх використання тощо, чи є технічні паспорти на основні засоби та що інвентарний опис належним чином ведеться в книгах чи картках.

Якщо відбулася безоплатна передача основних засобів, необхідно перевірити правомірність та економічну доцільність такої передачі. Перевіряючи правильність проведення та відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінки основних засобів, аудитор повинен перевірити, чи проведена переоцінка об'єктів на дату балансу. Контроль за переоцінкою здійснюється за

всіма видами використовуваних основних засобів, а також тих, що перебувають на поточному ремонті, в запасах, інвентаризаціях або в незавершеному стані, підготовлених до списання основних засобів у порядку, встановленому актами списання [37, с.29].

Особливу увагу слід звернути на всі об'єкти групи основних засобів, вартість і амортизація яких також потребують корегування. Перевіряючи нарахування амортизації основних засобів, аудитор встановлює, чи застосовано обраний в обліковій політиці метод нарахування амортизації щодо основних засобів. Напрями контролю аудитором амортизації основних засобів показано на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Модель аудиторської перевірки амортизації основних засобів

Примітка. Розроблено автором самостійно

Аудитор також перевіряє, чи призупинено нарахування амортизації на час проведення реконструкції, модернізації, оздоблення, переобладнання та поточного ремонту. Особливу увагу слід звернути на циклічність нарахування амортизації, яка має становити один місяць, початок нарахування амортизації, а також її закінчення.

Перевіряючи правильність обліку витрат на ремонт основних засобів, аудитору необхідно визначити, чи включені до первісної вартості об'єкта

витрати на поліпшення об'єкта, які збільшують майбутні економічні вигоди основних засобів (модернізація, реконструкція, добудова, модернізація, реконструкція тощо).

Перевіряючи правильність оформлення вибуття об'єктів шляхом звірки даних з вихідними документами, аудитор дізнається про причини вибуття об'єктів, звіряє продаж з первинними документами, а також облік корисних матеріалів від списання (ліквідації) можливих об'єктів, перевіряється, чи оприбутковано в бухгалтерському обліку з оприбуткування матеріалів: вузли, деталі, матеріали об'єкта, що списується, за ціною можливого їх використання. При проведенні аудиту необхідно переконатися в наявності по підприємству наказів (розпоряджень) про створення постійної комісії зі списання основних засобів та інших необоротних активів.

При перевірці операцій з основними засобами аудитор може виявити такі типові порушення (див. додаток Д).

Отже, аудит є незалежною формою фінансово-господарського контролю. Він виявляє негативні явища у господарюванні з метою ліквідації їх та неприпустимості в наступні періоди, тобто активно впливає на виявлення причин порушення законодавства і нормативних актів, які є б нормами господарського права, сприяє відшкодуванню заподіяних збитків конкретними особами.

### **3.2. Аудит нематеріальних та інших необоротних активів**

Важливим завданням контролю за нематеріальними активами є своєчасна та правильна інвентаризація. У зв'язку зі специфікою даного предмета необоротних активів, що пов'язано насамперед з відсутністю речової форми, інвентаризація нематеріальних активів має свої особливості. Під час проведення інвентаризації перевіряється наявність обліково-правовстановлюючих документів, що підтверджують фактичну наявність цих об'єктів та право

власності на них у господарюючого суб'єкта, і правильність їх документального оформлення.

На початку аудиту як правило, аудитор повинен провести вибірково контрольну інвентаризацію цих об'єктів. Перед цим доцільно ознайомитися з матеріалами попередніх інвентаризацій та перевірок. Аудитору необхідно ретельно перевіряти повноту та своєчасність проведення інвентаризації нематеріальних активів на підставі інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей та доданих до них протоколів засідань інвентаризаційних комісій, рішень керівництва господарського підприємства за результатами інвентаризації, повноту і достовірність відображення результатів в обліку.

Такий контроль необхідний для того, щоб аудитор мав впевненість у тому, що на результати внутрішнього контролю можна покластися для коригування програми, аудиторських ризиків і відповідних процедур отримання аудиторських доказів. Під час інвентаризації нематеріальних активів перевіряються такі питання (рис. 3.2).

Контроль за виконанням облікових операцій є нескладною процедурою, але надзвичайно важливою. За результатами дослідження можна зробити висновок, про те з якою періодичністю суб'єкт господарювання проводить інвентаризацію; про формування єдиної облікової політики щодо амортизації нематеріальних активів; про наявність чи відсутність контролю за повнотою і правильністю нарахування амортизації.

У статті «Нематеріальні активи» відображають вартість об'єктів, які віднесені до нематеріальних відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Окремо зазначаються первісна та ліквідаційна вартість нематеріального активу, а також сума накопиченої амортизації, розрахована у встановленому порядку. Баланс включає залишкову вартість, яку визначають як різницю між первісною вартістю та сумою накопиченої амортизації [42].

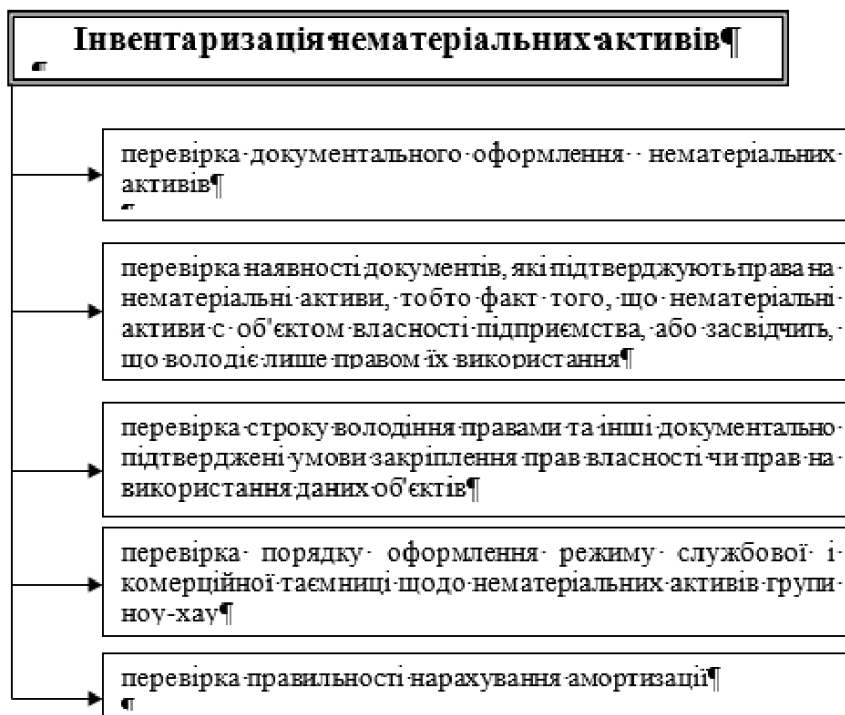


Рис 3.2. Основні завдання інвентаризації нематеріальних активів

Примітка. Розроблено автором на основі [28].

У процесі контролю за діяльністю, пов'язаною з надходженням нематеріальних активів, необхідно визначити чи доцільним було їх придбання, чи дотримували законодавчих актів при купівлі, чи своєчасно і достовірно задокументовані операції, чи правильно оцінені та повністю оприбутковані окремі об'єкти [12]. Придбання або отримання нематеріальних активів визнається за умови, що будуть отримані отримання майбутні економічні вигоди від їх використання, і вартість активу може бути правильно оцінена. В процесі перевірки аудитором необхідно визначити чи правильно оцінені об'єкти нематеріальних активів в обліку та переоцінені, якщо була така необхідність. Нематеріальні активи обліковуються за первісною вартістю на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Первісна вартість об'єкта нематеріального активу, який придбано включає вартість його придбання (за винятком будь-яких торговельних знижок), суму мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат. Витрати на погашення відсотків за кредит не відносять до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів.



На наступному етапі контролюють відповідність даних аналітичного синтетичного обліку. Виконуючи це завдання аудитор розраховує вартість нематеріальних активів і визначає правильність бухгалтерського обліку їх на дату перевірки. Потім аудитор перевіряє правильність і повноту нарахування амортизації. За всіма фактами неправильного нарахування амортизації визначаються суми відхилень. Аудитор визначає, як цей факт вплинув на фінансові результати господарської діяльності, виявляє причини відхилень, чи вони навмисні чи ні, розробляє заходи щодо усунення порушень і запобігання їх виникненню в майбутньому [47, с.293].

В процесі аудиту нематеріальних активів вивчають достовірність відображення на рахунках обліку нарахованої суми амортизації. На цьому етапі нарахування амортизації потребує узгодження з обліковою політикою. Метою амортизації є компенсація витрат, понесених на їх придбання, та забезпечення створення джерела фінансування для майбутнього придбання відповідних активів. Амортизація нараховується щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем готовності активу до використання, і закінчуючи місяцем, наступним за місяцем вибуття. Протягом терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів нарахування його амортизації не призупиняється [17, с. 309].

Нематеріальні активи, у яких не визначений термін корисного використання не амортизуються. До таких активів включають активи, для яких компанія не вказала дату, коли очікують збільшення грошових коштів (або їх еквівалентів) від використання цих об'єктів.

Нарахування амортизації для цілей оподаткування здійснюється суб'єктом господарювання за методом, визначеним положенням про облікову політику для складання фінансової звітності, та може оновлюватися у разі зміни очікуваного методу отримання економічних вигод від його використання. Отже, з урахуванням особливостей нематеріального активу амортизація нараховується протягом строку корисного використання об'єкта та за методикою, визначеною наказом про облікову політику суб'єкта господарювання [21, с.150].

Завдання аудиту капітальних інвестицій:

- перевірка надійності інвестицій разом із проектно-кошторисною документацією;
- перевірка своєчасної, повної та достовірної видаткової звітності за видами та об'єктами капітальних вкладень;
- перевірка стану збереження обладнання, що потребує та не потребує монтажу;
- перевірка правильності визначення інвентаризаційної вартості зданих в експлуатацію будівель та зарахування їх до основних засобів підприємства;
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про інвестиційну діяльність.

У процесі аудиту враховуються договори підряду та поставки обладнання, титульні листи, акти приймання-передачі виконаних робіт, основні документи з розрахунків за працю та її оплату, використання будівельних матеріалів, дані оперативного-технічного, синтетичного та аналітичного обліку, капітальні інвестиції. Як джерела інформації в процесі аудиту використовуються звіти, основні документи з обліку матеріальних витрат, праці та заробітної плати, журнал бухгалтерського обліку № 4/2 розділу, відомість 4.1., відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій, записи по рахунку 15 , Баланс підприємства, Примітки до фінансової звітності.

Перевірка операцій з капітальними інвестиціями здійснюється таким чином. Перевірка капітальних вкладень починається з інвентаризації незавершених капітальних робіт по кожному окремому об'єкту. В описі таких об'єктів вказується їх назва, детальний опис етапу роботи та обсяг виконуваних робіт. При проведенні інвентаризації об'єктів незавершеного капітального будівництва та незавершеного ремонту аудитор враховує такі обставини:

- слід перевірити, щоб як незавершене капітальне будівництво не обліковувалося здане на установку обладнання, яке фактично не введено в експлуатацію;

- необхідно перевірити стан законсервованих об'єктів, будівництво яких тимчасово призупинено, з метою визначення причин та підстав їх утримання;
- звернути увагу на об'єкти, які побудовані, повністю або частково фактично введені в експлуатацію, але приймання яких не оформлено відповідними документами, а також після завершення будівництва, але не прийняті в експлуатацію з будь-яких причин [48, с.38].

У разі встановлення капітальних робіт, не відображених в бухгалтерському обліку підприємства, або часткового виведення з експлуатації будівель і споруд інвентаризаційна комісія визначає суму на яку збільшена або зменшена первісна вартість об'єкта.

Перевіряють правильність ведення обліку витрат на капітальне будівництво та формування вартості капітальних робіт. Для цього встановлюють наявність і правильність поданих до оплати підрядними та проектними організаціями заявок на оплату, актів виконаних робіт, довідок про їх вартість, що є підставою для включення цих витрат до бухгалтерського обліку. Слід перевірити, чи немає в актах положень, які навмисно завищують обсяги виконаних будівельно-монтажних робіт. У процесі аудиту перевіряється виконання зобов'язань перед субпідрядниками. Для цього звіряють дані платіжних вимог, банківських виписок, рахунків 31 і 63 (журнали 1 і 3) [26, с.77].

В окремих випадках доцільно проводити інвентаризацію розрахунків з контрагентами, яка полягає в детальній перевірці сум, облікованих на рахунках 15, 63, 31 та відповідних регістрах бухгалтерського обліку. Під час перевірки витрат аналізується правомірність цих витрат, їх відповідність кошторису та правильність розподілу за об'єктами. Якщо аудитор підозрює необґрунтованість витрат, він має право залучити експерта для підтвердження обґрунтованості витрат. У процесі перевірки правильності визначення інвентаризаційної вартості завершеного будівництва слід звернути увагу на дотримання умов договору в частині порядку прийняття в експлуатацію. Дотримання умов виконання, програм випробувань обладнання та безпосереднє дотримання порядку приймання, договору підряду, титульних листів, проектно-кошторисної

документації, акта виконаних робіт, довідки про їх вартість, акту приймання-передачі, а також додаток документа обліку витрат на прийняті в експлуатацію об'єкти із зазначенням вартості товарно-матеріальних цінностей. Зверніть увагу на дати, зазначені у зазначених джерелах, та на правильність розрахунків інвентаризаційної вартості [57, с.190].

Перевірка операцій з фінансовими інвестиціями починається з їх інвентаризації, тобто визначення фактичної наявності інвестицій та їх відповідності даним бухгалтерського обліку. Інвентаризацію фінансових інвестицій проводять перевіряючи чи наявні цінних паперів, шляхом перевірки даних про частки та внески до статутного капіталу спільних підприємств та депозитаріїв в установчих та інших документах. Під час інвентаризації цінних паперів визначається:

- правильне оформлення цінних паперів;
- реалії вартості цінних паперів у балансі;
- збереження безпеки (полівнюючи фактичну наявність з даними обліку);
- своєчасність та достовірність відображення доходів, отриманих від цінних паперів на облікових рахунках.

Інвентаризацію цінних паперів проводять за їх окремими видами шляхом складання акту, в якому зазначаються: номінальна та фактична вартість, строки погашення та їх загальна вартість. Крім того, перевіряють чи заповнені обов'язкові реквізити для запобігання свідомій фальсифікації. Реквізити кожної застави звіряються з описовими даними (реєстрами, книгами), що зберігаються в бухгалтерії підприємств. При збереженні в установі банку цінних паперів, аудитор проводить перевірку на підставі банківських документів, що підтверджують їх отримання.

Отже, важливим завданням аудиту є оцінка достовірності в усіх суттєвих аспектах інформації про необоротні активи підприємства.

### 3.3. Економічний аналіз необоротних активів

Аналізувати фінансовий стан клієнта, аудитор починає з оцінки майна підприємства та джерел його формування. В процесі аналізу необоротних активів необхідно вирішити такі завдання:

- оцінити стан, структуру та динаміку зміни необоротних активів;
- оцінити вплив зміни необоротних активів на зміну фінансового стану господарюючого суб'єкта;
- виявити причини, позитивні та негативні тенденції зміни необоротних активів;
- дати оцінку ефективності функціонування необоротних активів [18, с.84].

Для аналізу стану і структури необоротних активів використовуємо звітність комунального підприємства «Житомирводоканал», дані синтетичного і аналітичного обліку. Проведемо аналіз стану і динаміки необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал», яке є клієнтом ТОВ «Тер Аудит» (таблиця 3.1.).

Таблиця 3.1.

Аналіз структури та динаміки необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал»

тис.грн.

Назва показника	На початок року	На кінець року	Відхилення	
			абсолютне	відносне (%)
Всього майна,	457491	774414	316923	69,3
в т.ч.				
1. Необоротні активи	196554	512533	315979	160,8
- у % до валюти балансу	43,0	66,2	х	23,2
в т.ч.				
1.1. Нематеріальні активи	645	419	-226	-35,0
- у % до валюти балансу	0,2	0,05		-0,15
- у % до необоротних активів	0,3	0,08		-0,22
1.2. Основні засоби (Зв)	145172	152367	7195	5,0

- у % до валюти балансу	31,7	19,7		12,0
- у % до необоротних активів	73,9	29,7		-44,1
1.3.Незавершені капітальні інвестиції	50737	359747	309010	609,0
- у % до валюти балансу	11,1	46,4		35,3
- у % до необоротних активів	25,8	70,2		44,4
2. Оборотні активи	260937	261881	944	0,4
- у % до валюти балансу	57,0	33,8		-23,2

Примітка. Розроблено автором самостійно

З наведених розрахунків можна зробити висновок, що в структурі майна підприємства необоротні активи вкладали на початок року 43%, а на кінець їх частка зросла до 66,2%. Вартість необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал» у звітному році зросла на 315979 тис грн., або на 160%. У структурі необоротних активів найбільшу частку на кінець року займають незавершені капітальні інвестиції. Їх вартість протягом року зросла на 309010 тис. грн, більше як в 6 разів. Вартість основних засобів також зросла на 7195 тис. грн, або на 5%. Нематеріальні активи у структурі необоротних активів займають зовсім незначну питому частку-0,08% на кінець року. Їх вартість зменшилася на 226 тис. грн. або на 35%. На рис 3.3. наочно наведено структуру необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал».

В структурі нематеріальних активів підприємства переважають інші нематеріальні активи. Доцільно зазначити, що підприємство у звітному році придбало об'єкт необоротних активів на суму 294 тис. грн. Повністю амортизований об'єкт необоротних активів на суму 103 тис. грн. був списаний з балансу підприємства

Важливим показником, який використовують для характеристики технічного стану основних засобів, є коефіцієнт їх зношення. Його визначають як співвідношення величини зносу основних засобів до їх початкової вартості.

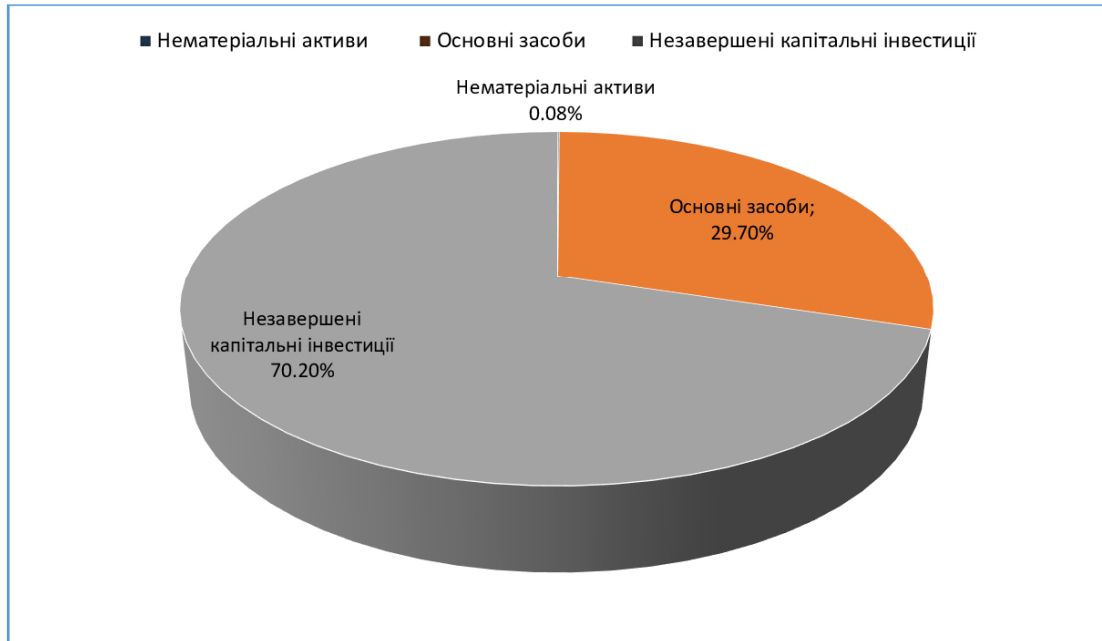


Рис.3.3. Структура необоротних активів комунального підприємства «Житомирводоканал»

Примітка. Розроблено автором самостійно.

На основі оцінки цього показника можна зробити висновок, яким чином основні засоби, яка частина вартості основних засобів перенесена на новостворений продукт (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

Зміни технічного стану основних засобів комунального підприємства «Житомирводоканал»

Показники	На початок року, тис. грн.	На кінець року, тис. грн.
Первісна вартість основних засобів	308737	331686
Знос основних засобів	163565	179319
Залишкова вартість основних засобів	145172	152367
Процент зношення, %	52,98	54,06
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,47	0,46

Примітка. Розроблено автором самостійно

Слід зазначити, що зношення основних засобів на початок року, який досліджується становило 52,98% і зросло за рік до 54,06%. Зростання зношення

основних засобів негативно впливає на діяльність підприємства, потребує вдосконалення його матеріально-технічної бази.

Коефіцієнт придатності основних засобів визначають шляхом співвідношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості. Він є оберненим до показника зношення основних засобів і відповідно зменшився на 0,01.

Проаналізуємо структуру і динаміку капітальних інвестицій комунального підприємства «Житомирводоканал» (таблиця 3.3). За рік на підприємстві було освоєно капітальних інвестицій на суму 327320 тис. грн., з них 327026 тис. грн. (99,9%) на придбання(створення) основних засобів і 294 тис. грн. (0,1%) на придбання нематеріальних активів.

Таблиця 3.3.

Аналіз структури і динаміки капітальних інвестицій комунального підприємства «Житомирводоканал»

(тис. грн)

Показник	За рік	На кінець року
Всього капітальних інвестицій	327320	359747
В т.ч.		
Капітальне будівництво	-	9292
в % до капітальних інвестицій	-	2,6
Придбання (виготовлення основних засобів)	327026	350455
в % до капітальних інвестицій	99,9%	97,4
Придбання (створення) нематеріальних активів	294	-
в % до капітальних інвестицій	0,1%	-

Примітка. Розроблено автором самостійно

На кінець року вартість капітальних інвестицій становила 359747 тис. грн. В порівнянні з минулим роком їх вартість зросла на 309010 тис грн. або на 609%. В структурі капітальних інвестицій на кінець року переважають інвестиції на придбання(виготовлення) основних засобів 350455 тис. грн (97,4%). Незавершене капітальне будівництво становить 9292 тис. грн. (2,6%). В загальному інвестиційну діяльність комунального підприємства «Житомирводоканал» можна вважати задовільною.



При розрахунку економічної ефективності використання необоротних активів використовують натуральні та вартісні показники. До натуральних показників відносять: екстенсивне й інтенсивне використання основного устаткування; фондівдачу, визначену в натуральному чи умовно-натуральному виразі; використання виробничої потужності й ступінь її освоєння [58]. Крім того розраховують фондівдачу за вартістю, фондомісткість. Крім того розраховують співвідносні темпів зростання надання послуг і темпів зростання обсягу основних засобів; фондоозброєності та продуктивності праці.

Для аналізу фондівдачі використовуємо дані таблиці 3.4.

Таблиця 3.4.

Аналіз фондівдачі комунального підприємства «Житомирводоканал»

№ п/п	Показник	На початок року	На кінець року	Відносне відхилення, %
1.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн.	177781	224665	26,4
2.	Вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	145172	152367	4,96
3.	Фондівдача, грн(рядок 1 : рядок 2)	1,22	1,47	20,5

Примітка. Розроблено автором самостійно

З даних таблиці можна зробити висновок, що з 1 грн. використання основних засобів комунальне підприємство «Житомирводоканал» отримує 1,47 грн. чистого доходу. Фондівдача за рік, який аналізується зросла на 20,5%, що є позитивним в діяльності підприємства і свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Методологія аудиту повинна повністю відповідати його сутності та характеристикам. Проведення якісної перевірки достовірності, законності та повноти обліку своєчасного надходження та раціонального використання

необоротних активів є одним із пунктів формування позитивного висновку в аудиторському звіті за показниками фінансової звітності.

Розглянуто методику об'єктів необоротних активів з використанням методів документального і фактичного контролю.

На основі проведеного аналізу стану і використання необоротних активів зроблено висновки що необоротні активи займають значну питому частку у майні підприємства 66,2% на кінець року. Підприємство досить активно освоює капітальні інвестиції, купує основні засоби та нематеріальні активи, ефективно використовує основні засоби.

## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження організації і методики аудиту й аналізу необоротних активів можна зробити такі висновки.

1. Необоротні активи мають значну вагу, відповідну загальній вартості активів підприємства, і є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку та аудиту. За допомогою необоротних активів людина взаємодіє із виробничими запасами з метою перетворення вхідних матеріальних ресурсів у готовий продукт. Термін «необоротні активи» досить широкий і охоплює категорії як матеріальних, так і нематеріальних активів. Побудова обліку, аналізу та контролю основних засобів ґрунтується на їх визнанні та економічній класифікації. Ніщо не може бути відображено в обліку і відповідно підлягати аудиту перш, ніж воно буде кваліфіковано за певними правилами.

2. Через призму розвитку капіталізації вартості суб'єкта господарювання формується ефективність управління, мотивація управління та політика управління активами. Саме капіталізація вартості характеризує здатність компанії ефективно використовувати ресурси, перетворюючи їх у високоліквідні активи, які працюють і створюють певні конкурентні переваги, які важко імітувати конкурентам, що підвищує їхню інвестиційну привабливість для власників та стратегічних інвесторів підприємства.

Оцінка необоротних активів підприємства є грошовим вираженням їх вартості. Це необхідно для правильного визначення загального обсягу необоротних активів, їх динаміки та структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства за певний період.

3. Вибір і обґрунтування методики аудиту необоротних активів слід розпочинати не на стадії планування або одержання доказів, а в ході одержання аудитором розуміння бізнесу підприємства, на якому буде проведено аудит, та ознайомлення з його фінансовою звітністю. У роботі для кожного з етапів аудиту необоротних активів виділено його предмет та об'єкти.

4. Одним із важливих методологічних принципів аудиту є плановість. Загальний план аудиту включає розробку загальної стратегії залучення для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, а також детальний опис очікуваної роботи, часу та обсягу аудиту. Планування в аудиті слід розглядати в двох аспектах, як планування контрольної діяльності і як планування конкретного аудиту. Під час планування аудитор повинен вибрати підхід контролю (на основі ризику, системний або підтверджуючий) на основі заздалегідь визначеного рівня суттєвості для статті, представленої та розкритої у примітках до фінансової звітності інформації про необоротні активи. На цьому етапі необхідно здійснити попередню оцінку суттєвих викривлень, яка, враховуючи специфіку предмета аудиту (підхід до вибору оцінок, визнання, період функціонування), дозволить виявити найбільш чутливі сфери бухгалтерського обліку необоротних активів, які потребують більш детальної перевірки з використанням процедур перевірки по суті.

5. Ефективність аудиторських досліджень необоротних активів залежить від якості інформаційного забезпечення, а аудитор повинен досліджувати та впроваджувати заходи щодо підвищення якості документації та забезпечення інформаційно-аналітичної системи обліку необоротних активів. Суттєвою проблемою під час перевірок є відсутні або неналежним чином оформлені первинні документи, які становлять загальну інформаційну базу для контролю необоротних активів. Така ситуація обумовлена тим, що інформаційне забезпечення є ключовим елементом при складанні тестів і програми аудиту, а також впливає на методику проведення аудиту необоротних активів.

6. На сучасному етапі діджіталізація охопила всі сфери суспільного життя. Застосування інформаційних технологій стало поштовхом до підвищення ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності за рахунок значно скорочених термінів введення та обробки даних та полегшення обліково-аналітичної роботи. Процеси діджіталізації також торкнулися сфери аудиту фінансової звітності. Проте слід зазначити, що діджіталізація аудиторських процесів в Україні ще недостатньо розвинена. Тому актуальними залишаються

питання щодо впровадження в практику аудиторів програмних продуктів, функції яких були б допоміжним фактором у проведенні аудиту. На практиці для суб'єктів господарювання, з якими аудиторська фірма має довгострокові договірні відносини, розробляються спеціальні модулі аудиту, які вбудовуються в існуюче програмне забезпечення бухгалтерського обліку, контролю та аудиту. У програмному забезпеченні використовуються такі види контролю даних: систематичний контроль, при якому облікові дані перевіряються за всіма основними критеріями (обсяг, порівняння з нормативною інформацією тощо), вибірковий контроль, який здійснюється за конкретною вибіркою даних (з конкретними операціями, індивідуальними завданнями тощо).

Застосування сучасних інформаційних систем в аудиті дозволяє скоротити витрати часу та праці на його проведення, і як наслідок, дає нові можливості для організації та методології аудиту.

7. Методологія аудиту повинна повністю відповідати його сутності та характеристикам. Проведення якісної перевірки достовірності, законності та повноти обліку своєчасного надходження та раціонального використання необоротних активів є одним із пунктів формування позитивного висновку в аудиторському звіті за показниками фінансової звітності.

Розглянуто методику об'єктів необоротних активів з використанням методів документального і фактичного контролю.

8. На основі проведеного аналізу стану і використання необоротних активів зроблено висновки що необоротні активи займають значну питому частку у майні підприємства 66,2% на кінець року. Підприємство досить активно освоює капітальні інвестиції, купує основні засоби та нематеріальні активи, ефективно використовує основні засоби.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672с.
2. Беренда Н.І., Чернелевский Л.М. Аудит: теорія і практика. Навчальний посібник для ВНЗ. – Київ: Хай-Тек Пресс, 2008. 560с.
3. Бобкова О. О. Аудит нематеріальних активів у комп'ютерному середовищі. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2010. Вип. 1. С. 131-139.
4. Бондаренко Н. М., Дорофієнко А. В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2019. № 1. С. 46-52.
5. Бондаренко О. М., Чайковська Т. С. Аудит необоротних активів на авіаційному підприємстві. Економіка. Фінанси. Право. 2020. № 4(1). С. 14-16.
6. Бурова Т. Експрес – аудит необоротних активів підприємства. Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки. 2016. № 1. С. 33-38.
7. Васильків М. Р., Чубай В. М. Аудит операцій з основними засобами: методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються. Молодий вчений. 2021. № 4(2). С. 288-296.
8. Волинець О. О., Тичук Т. О. Сучасні аспекти оцінки корисності необоротних активів та їх відображення в обліку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 25(1). С. 53-58.
9. Воськало Н. М. Особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи . Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2015. Вип. 1(2). С. 317-320.

10. Гавриловський О. С., Сташенко Ю. В. Нематеріальні активи, особливості їх обліку та аудиту. Молодий вчений. 2019. № 7(2). С. 324-328.
11. Гамова О. В., Козачок І. А., Майна А. В. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів на промисловому підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 79-86.
12. Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. Ефективна економіка. 2019. № 1. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2019\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_1_22) (дата звернення: 27.08.2022).
13. Гамова О. В., Козачок І. А., Марченко О. С. Формування системи обліку та аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. 2018. № 1. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2018\\_1\\_28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_1_28) (дата звернення: 27.08.2022).
14. Гамова О. В., Козачок І. А., Матюхіна С. О. Удосконалення аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2019. №4. С. 62-71.
15. Гнатюк А. А. Вплив методів оцінки необоротних матеріальних активів на формування думки аудитора. Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. 2013. Т. 21, вип. 7(4). С. 205-209
16. Гончарова В. Г., Грінченко А. Ю. Особливості аудиту оцінки основних засобів. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2017. Вип. 23(3). С. 127-130.
17. Григоревська О. О., Джугля А. Ю. Вплив облікової політики щодо необоротних активів на величину амортизаційних відрахувань. Інфраструктура ринку. 2016. Вип. 2. С. 308-312.
18. Дем'янюк І. Методика управлінського аналізу раціональності використання необоротних активів у розрізі впливу на процес виробництва. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 82-89.

19. Дерун І. Оцінка вибору програмного забезпечення для ведення обліку необоротних активів. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка 2013. Вип. 6. С. 38-44.
20. Духновська Л.М., Скоморохова С. Ю., Горбунова С. Є. Аналіз необоротних активів підприємств харчової промисловості. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2018. № 1. С. 49
21. Дядюн О. О. Використання аудиторських процедур при аудиті нематеріальних активів. Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. 2019. № 15. С. 146-152.
22. Єремян О. М. Критична оцінка сучасного стану обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2022. № 1. С. 201-208.
23. Задорожний З. М., Кафка С. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 127-140.
24. Калюга Є. В. Аналіз необоротних активів у нафтогазовій промисловості. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2018. Вип. 290. С. 99-106.
25. Кафка С. М. Рух необоротних активів й основні цілі бухгалтерського обліку. Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Серія : Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості. 2014. № 2. С. 98-110.
26. Кафка С. М. Теоретико-економічні аспекти обліку інновацій у необоротні активи. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2014. Вип. 10(2). С. 76-80.
27. Кафка С. М. Економічна сутність процесів надходження та вибуття необоротних активів для цілей обліку. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2015. Вип. 11(1). С. 127-136.



28. Конєва А. В., Урусова З. П. Сучасні проблеми обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємствах. Молодий вчений. 2020. № 6(2). С. 203-206.
29. Костюк У. З., Негрич І. М. Перспективи впровадження екологізації бухгалтерського обліку: необоротні активи. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 41. С. 198-202.
30. Костюнік О. В., Чайковська Т. С. Методологічні засади обліку необоротних активів. Молодий вчений. 2020. № 7(1). С. 111-114.
31. Луцька Н. І. Загальні положення економічного аналізу необоротних активів, отриманих у концесію, та їх модернізації. Проблеми економіки. 2019. № 3. С. 246-254.
32. Макаренко А. П., Шама М. В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. Агросвіт. 2020. № 2. С. 30-37.
33. Малахов В., Оніщенко І. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 1. С. 48-56.
34. Манько Н. Ф. Організаційні засади застосування професійного судження в аудиті: монографія - Вінниця : Рогальська І. О. [вид.], 2021. 287 с.
35. Мармуль Л. О., Кучеренко М. А. Актуальні питання обліку амортизації необоротних активів. Економічний вісник університету. 2021. Вип. 49. С. 108-112.
36. Меліхова Т. О., Герасименко Ю. М. Розробка програми аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. Агросвіт. 2018. № 24. С. 46-53.
37. Меліхова Т. О., Гребенюк О. В. Удосконалення методичних підходів до аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня економічної безпеки підприємства - Економіка та держава. 2020. № 1. С. 27-32.
38. Мельник К. П. Інститут аудиту: теорія та практика: монографія - Київ : ННЦ ІАЕ, 2020. 219 с.

39. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 URL: [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod\\_uchet\\_polit.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx) (дата звернення: 30.09. 2022).
40. Мичак Н. Організація аналізу необоротних активів, утримуваних для продажу. Економічний аналіз. 2019. Т. 29, № 2. С. 73-79.
41. Мичак Н. О. Формування облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу. Бізнес-навігатор. 2018. Вип. 22. С. 132-136.
42. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <https://uk.economy-pedia.com/11040962-international-accounting-standards-ias> (дата звернення: 31.10. 2022)
43. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: [https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni\\_standarti\\_auditu](https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni_standarti_auditu) (дата звернення: 30.09. 2022)
44. Мікрюкова Л. В., Баришевська К. В., Волковицька О. М. Застосування внутрішнього аудиту як важливого чинника обліково-аналітичного забезпечення основних засобів підприємства. Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки. 2014. Вип. 5.3. С. 36-38.
45. Національні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0> (дата звернення: 30.09. 2022).
46. Негоденко В. С. Особливості обліку та аудиту відтворення основних засобів. Підприємництво та інновації. 2017. Вип. 3. С. 56-64.
47. Олендій О. Т., Шушакова І. К. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів. Інноваційна економіка. 2013. № 5. С. 291-297.
48. Осмятченко В. О., Ізмайлов Я. О., Пінчук К. С. Удосконалення обліку і оподаткування інвестицій у капітальне будівництво та поліпшення об'єктів необоротних активів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2021. Вип. 1. С. 33-39.

- 49.Палюх М. С., Матвійчук Л. О. Теоретичні засади організації обліку необоротних активів. Збірник наукових праць Подільського державного аграрнотехнічного університету. Економічні науки. 2016. Вип. 24(3). С. 172-180.
- 50.Пилипенко Л. М., Демська Ю. В. Концептуально-теоретичні основи бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємства. Економічний простір. 2018. № 134. С. 195-204.
- 51.Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755VI. URL:[http://uazakon.com/documents/date\\_a1/pg\\_ivwdsg.htm](http://uazakon.com/documents/date_a1/pg_ivwdsg.htm) (дата звернення: 30.09. 2022).
- 52.Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 64-70.
- 53.Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Качан К. А. Удосконалення аудиту основних засобів. Агросвіт. 2020. № 3. С. 118-129.
- 54.Примуш Ю. С., Морозова Є. П., Хідько О. Ю. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2017. Т. 22, Вип. 11. С. 242-245.
- 55.Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України 2258 VIII від 07.02.2018 р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/225819#Text> (дата звернення: 30.09. 2022)
- 56.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, від 16 липня 1999р. №996 XVI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=99614> (дата звернення: 27.08. 2022).
- 57.Пугаченко О. Б., Фоміна Т. В. Тестування системи обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами. Центрально-український науковий вісник . Економічні науки. 2021. Вип. 6. С. 186-197.

58. Савченко А. М., Олянецька М. С. Особливості аналізу необоротних активів на прикладі підприємства пат "харківська бісквітна фабрика". Ефективна економіка. 2019. № 11. : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2019\\_11\\_69](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_11_69)
59. Самчик М. Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. Вип. 23. С. 25-50.
60. Сарапіна О., Стефанович Н. Порівняльна характеристика обліку амортизації необоротних активів суб'єктами господарської діяльності: юридичними і фізичними особами. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2018. № 1. С. 175-179.
61. Семенець А. О., Горбунова А. Є. Аудит фінансової оренди основних засобів. Молодий вчений. 2017. № 5. С. 722-727.
62. Сторожук Т. М. Елементи облікової політики підприємств щодо інших необоротних матеріальних активів. Вісник Черкаського університету. Серія : Економічні науки. 2018. Вип. 2. С. 79-87.
63. Тарасенко Л. О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. Економічний аналіз. 2017. Т. 27, № 2. С. 201-208.
64. Томчук В. В., Лесік Є. С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. Економіка і організація управління. 2018. Вип. 4. С. 100-110.
65. Томчук В. В., Платовський А. М. Комп'ютеризація обліку та аудиту нематеріальних активів із застосуванням ІТ-технологій. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління. 2019. Т. 30(69), № 5(2). С. 138-143.
66. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. Бізнеснавігатор. 2018. Вип. 4. С. 185-188.
67. Шендригоренко М. Т. Актуальні проблеми аудиту нематеріальних активів та напрями їх вирішення. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 10. С. 144-148.

68. Шендригоренко М. Т. Облік і аудит вибуття основних засобів: проблемні питання та напрями їх вирішення. Торгівля і ринок України. 2017. № 2. С.97-102.
69. Шендригоренко М. Т., Карченкова О. Л. Актуальні питання обліку інших необоротних матеріальних активів та напрями їх вирішення. Бізнес-навігатор. 2019. Вип. 52. С. 137-140.
70. Шигун М. М., Мичак Н. О. Облікове забезпечення продажу необоротних активів. Економічний форум. 2016. № 3. С. 312-321.
71. Шинкаренко Д. В., Редзюк Т. Ю. Особливості організації обліку реалізації необоротних активів. Інфраструктура ринку. 2016. Вип. 2. С. 349-351.
72. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Організація і методологія бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів. Агросвіт. 2019. № 20. С. 76-81.

## ДОДАТОК А

Таблиця А1.

## Оцінка основних засобів в різних країнах

Країна	Загальні моменти оцінки основних засобів
Естонія	Приймаються на облік за вартістю придбання, яка складається з витрат на придбання, платежів, що не відшкодовуються, та інших прямих витрат, пов'язаних з підготовкою майна до використання
Іспанія	<p>Повинні обліковуватись за первісною вартістю і відображатись за ціною придбання, витрат виробництва або ринкової вартості, залежно від того, яка з цих оцінок нижче. Ціна придбання включає суму, яка зазначена в рахунку постачальника, і додаткові виграти. Крім того, до неї можуть включатися фінансові витрати, пов'язані з придбанням або виробництвом активів і які відображені в річній звітності, а також податки.</p> <p>До витрат виробництва включають вартість сировини та комплектуючих, понесені витрати, а також непрямі витрати, якщо їх можна обгрунтовано віднести до конкретного періоду виробництва. Крім того, до втрат виробництва можуть входити фінансові втрати до початку виробництва, які відображені в річному звіті. Вартість безоплатно отриманих активів визначають як вартість, яку оплатила б за них третя особа, враховуючи стан цих активів</p>
Німеччина	Відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю придбання або створення за вирахуванням систематично нарахованого ЗНОСУ
Польща	Обліковуються за ціною придбання або за фактичними витратами на придбання та приведенням до готовності. Не використовується поняття можливої ціни реалізації

Франція	<p>Приймаються на облік:</p> <p>за ціною придбання у випадку купівлі за грошові кошти з урахуванням додаткових витрат на доставку та установку;</p> <p>за виробничою собівартістю для об'єктів, вироблених власними силами, виходячи з витрат на сировину і матеріали, накладних витрат, пов'язаних з виробництвом (як правило, до вартості основною засобу не включаються витрати на фінансування та адміністративні витрати, а також витрати на дослідження і розробки);</p> <p>за ринковою вартістю для об'єктів, придбаних за особливих обставин (наприклад, безоплатне отримання)</p>
---------	--

## Додаток Б

Таблиця Б.1

Особливості оцінки нематеріальних активів залежно від шляхів  
надходження на підприємство

№ з/п	Шляхи проходження на підприємстві	Особливості оцінки нематеріальних активів
1	Придбання нематеріальних активів	Нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з вартості придбання (крім отриманих торговельних знижок), непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, мита, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням такого нематеріального активу та доведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням. Не включаються до первісної вартості витрати на сплату відсотків за кредит, використаний повністю або частково на придбання (створення) таких нематеріальних активів
2	Отримання нематеріального активу на виконання бартерної угоди в обмін на подібний актив	Первісна вартість такого нематеріального активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу: якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість
3	Придбання нематеріального активу в обмін на неподібний об'єкт (будь-які інші товари або послуги)	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Внесення нематеріального активу до статутного капіталу, постановка нематеріального активу на баланс при об'єднанні підприємств, безоплатне отримання нематеріального активу	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості отриманих нематеріальних активів



## ДОДАТОК В

Таблиця Б.1.

Підприємство–клієнт КП «Житомирводоканал» Аудитор Іванечко Ю.М.

Період перевірки 01.01.2020.–31.12.202. № сертифікату XXXXX

Строк перевірки 1.04.2021.–23.04.2021 . ТОВ «Тер Аудит»

№ документа 7 \_\_\_\_\_

Серія і номер свідоцтва XXXXXX

## План аудиторської перевірки необоротних активів

№ п/п	Етап аудиторської перевірки	Мета і завдання аудиту необоротних активів	Виконавці	Термін виконання
1.	Підготовчий	Попереднє ознайомлення з бізнесом підприємства, оцінка його системи внутрішнього контролю та обліку, оцінка ризику, планування аудиту необоротних активів	Іванечко Ю.М.	1.04.2021.
2.	Фактичного контролю	Вивчення повноти і достовірності результатів інвентаризації необоротних активів	Іванечко Ю.М.	3.04.2021.– 04.04.2021
3.	Документаль-ного контролю	Вивчення оцінки необоротних активів, встановлення їх належності, перевірка достовірності інформації про необоротні активи в обліку, звітності.	Іванечко Ю.М.	04.04.2021.– 6.02.2021
4.	Заключний	Складання розділу аудиторського звіту про необоротні активи підприємства–клієнта	Лучко М.Р.	23.04. 2021

Керівник аудиторської фірми

Лучко М.Р.

## ДОДАТОК Г

Таблиця Г.1.

Підприємство–клієнт КП «Житомирводоканал» Аудитор Іванечко Ю.М.  
 Період перевірки 01.01.2020.–31.12.2021. № сертифікату XXXXX  
 Строк перевірки 1.04.2021.–23.04.2021 . ТОВ «Тер Аудит»  
 № документа 8 Серія і номер свідоцтва XXXXXX

## Програма аудиторської перевірки необоротних активів

№ п/п	Етапи аудиторської перевірки	Мета і завдання аудиту	Процедури аудиту	Аудиторські докази	Виконавці	Термін виконання
1.	Підготовчий	Попереднє знайомство з підприємством –клієнтом, оцінка систем контролю та обліку, ризику, планування аудиту необоротних активів	Опитування і анкетування керівництва підприємства та вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки, документальна перевірка, спостереження	Статут підприємства , накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, дані синтетичного і аналітичного обліку необоротних активів	Іванечко Ю.М.	1.04.2021.
2.	Фактичного контролю	Оцінка достовірності результатів проведеної інвентаризації необоротних активів	Спостереження за проведенням інвентаризації необоротних активів, вибіркова перевірка її результатів	Матеріали інвентаризації, облікові записи по необоротних активах	Іванечко Ю.М.	3.04.2021.–04.04.2021
3.	Документального контролю	Контроль оцінки необоротних активів, встановлення їх належності, перевірка достовірності облікових записів і залишків у Балансі. Перевірка інформації про необоротні активи у Примітках до	Зіставлення даних інвентаризації, синтетичного та аналітичного обліку, документальна вибіркова перевірка, перевірка арифметичних підрахунків, запит до постачальників, аналіз	Інвентаризації, первинна документація з обліку необоротних активів, облікові реєстри синтетичного і аналітичного обліку, відповіді на запит, звітність,	Іванечко Ю.М.	04.04.2021–6.02.2021

		фінансової звітності				
4.	Заключний	Складання розділу аудиторського звіту про необоротні активи підприємства-клієнта	Систематизація та групування отриманої на попередніх етапах інформації, аналіз, складання звіту та аудиторського звіту	Робоча документація складена на попередніх етапах перевірки	Лучко М.Р.	23.04. 2021

Керівник аудиторської фірми

Лучко М.Р.

## ДОДАТОК Д

Таблиця Г.1.

## Порушення ведення операцій з основними засобами

№ п/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	Несвоєчасне та неправильне оформлення оприбуткування основних засобів	Несвоєчасне оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів призводить до недоврахування амортизації, що в свою чергу впливає на неправильний розрахунок собівартості готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг і в кінцевому підсумку призводить до перекручення фінансових результатів. Крім того до таких порушень відносяться: оприбуткування основних засобів за ціною іншою ніж ціна придбання; до складу первісної вартості основних засобів включені витрати з оплати відсотків за кредитами; при придбанні основних засобів у фізичних осіб не завжди утримується прибутковий податок; неправильне визначення строку експлуатації основних засобів; • відсутність документів, які підтверджують віднесення об'єктів обліку до основних засобів.
2	Недотримання положень наказу про облікову політику щодо ведення аналітичного	В обліковій політиці підприємства може бути зазначено, що аналітичний облік основних засобів повинен вестись в інвентарних картках (форма №03–б). Однак на практиці інвентарні картки можуть не вестись, вважаючи їх ведення зайвим, при цьому можуть бути наявні посилання на копії інвентарних

	обліку основних засобів	списків, які є в бухгалтерії. Якщо ж підприємство, і веде картки не завжди дотримуються вимоги до їх заповнення.
3	Неправильна організація матеріальної відповідальності	Матеріальна відповідальність організується лише по відношенню до власних основних засобів, які обліковуються на рахунку 10 "Основні засоби"
4	Неправильне нарахування зносу основних засобів	Нарахування зносу основних засобів відбувається один раз на квартал. Підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти, по яких вийшов строк корисної експлуатації.
5	Неправильне формування витрат на будівництво	Недотримання зобов'язань по договору підряду, кошторисів витрат на будівництво, викривлення (завищення) величини капітальних інвестицій і, як наслідок, – переплата послуг підрядників, неправильна кореспонденція рахунків та невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку.
6	Неправильний розрахунок лізингових платежів	Неправильне обчислення сум амортизації майна, що передано в лізинг. Відсутність документально підтвердження понесених витрат, що відшкодовуються за рахунок лізингоодержувача. Помилки при нарахування ПДВ на розмір лізингових платежів.