

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

ЯРИЙ Юрій Віталійович

**АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ
ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

(На матеріалах ТОВ «МОНТАЖБУДСЕРВІС»)

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ОАДФКм-21
Ярий Ю.В.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Шестерняк М.М.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	7
1.1. Економічна сутність поняття «основні засоби».....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання та передумови аудиту основних засобів.....	14
Висновки до розділу 1.....	20
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	22
2.1. Інформаційне забезпечення аудиту основних засобів.....	22
2.2. Методика проведення аудиту основних засобів та узагальнення отриманих результатів перевірки	27
2.3. Обґрунтування застосування аналітичних процедур при проведенні аудиту основних засобів	39
Висновки до розділу 2.....	46
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ «МОНТАЖБУДСЕРВІС».....	48
3.1. Аналіз структури, динаміки та ефективності використання основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс».....	48
3.3. Пропозиції щодо підвищення ефективності використання основних засобів	59
Висновки до розділу 3.....	67
Висновки.....	69
Список використаних джерел.....	73

ВСТУП

Актуальність теми. Виклики, що стоять сьогодні перед нашою державою внесли свої корективи у повсякденне життя кожного українця, кожного підприємця, кожного господарюючого суб'єкта. В залежності від територіального розташування суб'єктів господарювання виникає чимало труднощів із організацією господарської діяльності, з'являються потреби переміщення виробничих потужностей. Саме тому особливої уваги потребують питання детального обліку основних засобів підприємства. Для керівництва та бухгалтерії є важливим володіння інформацією про те: чи можуть основні засоби використовуватися за своїм призначенням; чи знаходяться під безпосереднім контролем підприємства; чи відображенні в обліку за реальними обліковими показниками; чи відомий їх стан, якщо вони заходиться на окупованій території; проведення оцінки перспектив щодо подальшого відновлення та/або їх ліквідації. Оскільки ми знаходимося на території, де відносно спокійно, то основним завданням для підприємств залишається працювати над питаннями підвищення ефективності використання своєї матеріально-технічної бази в умовах ситуації, що склалася у нашій країні.

Система аудиту основних засобів має на меті підтвердження точності та раціональності ведення обліку на досліджуваному підприємстві, від чого залежить подальший процес відтворення, оновлення, поповнення та в підсумку – забезпеченість підприємства конкурентоспроможними та модерними засобами праці. У зв'язку із воєнними діями на території України навіть на тих об'єкта, які є контрольовані, звично використовувані та неушкоджені є сенс приділяти увагу контролю за їх використанням. Із цими завданнями чудово справляється система аудиту в часі теперішніх численних змін правової бази з ведення обліку основних засобів. Саме тому обрана тема є актуальною.

Категорії «основні засоби» та їх аудит неодноразово з'являються у дослідженнях науковців України та зарубіжних країн. Великий внесок у розроблення теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення питань аудиту та аналізу ефективності використання основних засобів внесли такі науковці як З.-М.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н. О. Ткач, Б.Ф.Усач та інші вітчизняні і зарубіжні провідні вчені та економісти. Проте, незважаючи на серйозні та вагомні напрацювання вчених у цьому питанні, ряд проблем аудиту та аналізу ще не повністю вивчені. Тому з'являється потреба у чергових дослідженнях у цій площині.

Мета і задачі дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження та систематизація теоретичних і методичних аспектів аудиту і аналізу основних засобів, а також пошук рекомендацій для виявлення шляхів майбутнього удосконалення та ефективного їх використання.

Щоб досягнути зазначену мету необхідно постановити та вирішити такі **завдання:**

- ✓ дослідити економічну сутність поняття «основні засоби»;
- ✓ вивчити стан нормативно-правового регулювання та охарактеризувати передумови для проведення аудиту основних засобів;
- ✓ визначити склад інформаційного забезпечення для проведення аудиту основних засобів;
- ✓ розглянути діючу методику проведення аудиту основних засобів та порядок представлення результатів цієї перевірки;
- ✓ обґрунтувати необхідність використання аналітичних процедур в аудиті;
- ✓ провести аналіз структури, динаміки та ефективності використання основних засобів досліджуваного підприємства;
- ✓ запропонувати шляхи підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві.

Об'єктом дослідження виступає процес аудиту основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс».

Предметом дослідження є теоретичні та методичні засади аудиту та аналізу ефективності використання основних засобів підприємства.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі застосовували ряд методів дослідження. Серед них є: загальнонаукові (зокрема, спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція та дедукція тощо) та специфічні (наприклад, із використанням історичного методу вивчалось питання походження та розвиток поняття «основні засоби»; за сприянням системного опрацювання господарських процесів описано методику проведення аудиту; завдяки використанню схематичних та графічних методів представлено отримані результати даного дослідження тощо).

Інформаційною базою для написання кваліфікаційної роботи виступили відповідні законодавчі та нормативні акти, відомі наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених присвячених питанням аудиту основних засобів, матеріали вітчизняних та зарубіжних науково-практичних конференцій, дані обліку і звітності ТОВ «Монтажбудсервіс».

Наукова новизна одержаних результатів визначається пошуком шляхів покращення методики аудиту основних засобів та на основі отриманих результатів аналізу представленні рекомендацій з підвищення ефективності використання основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у наданій можливості для реального використання представлених пропозицій з пошуку шляхів підвищення ефективності використання основних засобів на основі отриманих результатів аудиту у діяльність ТОВ «Монтажбудсервіс».

Апробація наукових досліджень. У результаті проведених досліджень було отримано певні наукові результати, які були опубліковані та апробовані. Зокрема, опубліковано тези на конференціях на теми: «Соціальний аудит: вигадка теоретиків чи затребуваний вид аудиторських послуг», «Аналіз ефективності використання основних засобів», «До питання організації аудиту основних засобів».

Структура та обсяг дослідження. Кваліфікаційна робота містить вступ, у якому подано передумови дослідження, три розділи, які розкривають сутність обраної теми, висновки та пропозиції, отримані у процесі дослідження, список використаних джерел у кількості 80 найменувань, додатки. Основний зміст висловлено на 72 сторінках друкованого тексту. Робота містить 8 таблиць, 4 рисунків, 3 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Економічна сутність поняття «основні засоби»

У кожному підприємстві чи господарюючому суб'єкті для його роботи повинні бути в наявності основні засоби. З точки зору економічної категорії, основні засоби – це «частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт» [17].

Проте важливе значення для вивчення та дослідження такого економічного терміну як основні засоби спричинено наступними факторами:

– усі основні засоби, які призначені для використання у виробничій сфері, нагромаджують матеріальну базу продуктивних сил, виробничий апарат та засоби праці, присутність та будову яких визначає економічний запас суспільства виходячи із давньої думки, що «економічні епохи відрізняються між собою не тим, що виготовляється, а тим, як саме виробляється, котрими засобами праці»;

– інші основні засоби, що застосовуються у невиробничій сфері продукують умови, допомагають підвищити рівень науки та культури, покращити здоров'я та соціальний розвиток суспільства;

– підняття якісного складу основних засобів – це безумовно головна передумова підвищення продуктивності праці.

Взагалі необхідність введення такого поняття як «основні засоби» в щоденну практику бухгалтерського обліку, на нашу думку, викликана двома причинами:

– уживанням в обліку методу подвійного запису, за сприянням якого усі господарські засоби підприємства знаходять у балансі двостороннє відображення. Зокрема, в активі балансу вони відображуватимуться з позиції матеріального їх складу та іменуватимуться основними засобами; а в пасиві

балансу – з боку джерел їх формування, тобто частки статутного, зареєстрованого, додаткового чи іншого капіталу;

– на противагу від усього основного капіталу основні засоби відображають не лише вартісний зміст засобів праці, але і їх споживче призначення. Категорія основних засобів запозичила від категорії основних фондів вартісну сутність, а від засобів праці – споживчу сутність. Водночас таке поєднання дає у перспективі в господарській практиці забезпечити єдність вартісного обліку і споживчого аспекту руху і застосовування засобів праці.

Доцільно розглянути значення поняття «основні засоби» у чинних нормативно-правових актах. Згідно з пп. 14.1.138 ст. 14 Податкового кодексу України «основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [53].

Як бачимо у 2022 році критерій вартості основних засобів становить 20 000 грн. Однак у класичній політекономічній дефініції «основні засоби» не мають жодних обмежень у величині їх оцінки у грошовому вираженні. Важливий лише факт, що вони беруть участь у виробничому процесі багаторазово і переносять власну вартість на новостворений виготовлений готовий продукт по частинах.

Варто відмітити, що як у міжнародній системі обліку, так і у вітчизняній практиці обліку, із введенням в дію Закону «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» [20] та Національних стандартів бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 7 «Основні засоби» [55] також не встановлюється жодних вартісних обмежень при включенні активу до основних засобів. Головна умова, щоб вказаний актив застосовувався у діяльності господарюючого суб'єкта протягом терміну більше одного року, й окрім того, таке його використання вбезпечувало досягнення економічних вигод у майбутньому [55].

У досліджуваній міжнародній обліковій практиці основні засоби позиціонуються як довгострокові активи. Паралельно у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20] дається таке визначення активів: «активи – це ресурси, отримані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому» [20].

Вивчаючи досвід Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зустрічаємо наступне трактування активів – це «ресурси, які контролюються підприємством, придбані у минулому, використання яких забезпечить економічну вигоду у майбутньому». Звичайно, це не означає безпосередньо отримати якусь суму прибутку, а мається на увазі використання, яке забезпечить збільшення господарських коштів або зменшення зобов'язань підприємства [42].

Водночас відповідно до положень МСБО 16 «основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду» [42]. Норми вказаного МСФЗ 16 поширюються на всі види активів, що відповідають даному трактуванню, окрім лісних угідь і інших подібних відтворюваних природних ресурсів. Саме таке визначення основних засобів, на нашу думку, успішно підкреслює прийом їх використання, але не враховує всіх критеріїв, що визначають їх сутність.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає основні засоби як «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [55].

Норми П(С)БО 7 застосовуються підприємствами, організаціями й іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ) і не поширюється на невідтворювані природні ресурси.

В економічній літературі часто ототожнюють поняття «основні засоби», «основні фонди» та «основний капітал».

Так, в Державному класифікаторі України «Класифікація основних засобів» використовується термін «основні фонди» та «не включено до їх складу такі об'єкти як: малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, предмети прокату» [77].

Т.А. Жидан та Н.В. Лозова трактують основні фонди і основний капітал, як «одну з складових виробничого капіталу, що повністю і багаторазово використовується у виробництві товару та переносить свою вартість на новий продукт частинами протягом довготривалого часу та повертається підприємцю в грошовій формі також частинами». Автори також переконані, що основні фонди в грошовому вираженні - це основні засоби [16].

Д.Л. Кузьмін зазначає, що «основні засоби, як і основні фонди та основний капітал, є тотожними поняттями, тобто це сукупність капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці та їх перетворення в придатні до споживання продукти. Основний капітал приймає участь в багатьох циклах виробництва, служить протягом довгого часу й переносить свою вартість на вартість вироблених з його допомогою товарів поступово, по мірі зносу шляхом нарахування амортизації» [28].

Підсумовуючи вище викладене розуміємо, що ці автори ототожнюють поняття основні засоби, основні фонди та основний капітал і вбачають їх лише у виробничому процесі.

Стосовно поняття «капітал», то А.М. Азріліян опрацьовуючи поняття «капітал» трактує його як сукупну вартість активів будь-якої особи за вилученням зобов'язань. Б.А. Райсберг, Л.Ш. Лозовский, Є.Б. Стародубцева визначають капітал у широкому розумінні як все, що спроможне приносити дохід, або певні ресурси, що створені людьми для виготовлення товарів та послуг, а у більш вузькому розумінні – це вкладене у діло, працююче джерело доходу у подібні засобів виробництва [35].

Стосовно трактування поняття «фонд», то такий вчений як Б.А. Райсберг, Л.Ш. Лозовский, Є.Б. Стародубцева мають на увазі «певний запас, нагромадження грошових коштів чи грошовий капітал, або це може бути будь-яка організація, створена для сприяння визначеним видам діяльності, соціальним групам людей» [64].

Чимало вчених почали раніше застосовувати поняття «основні засоби» та «основні фонди» паралельно. Було прийнято вважати, що під зазначеними термінами «основні фонди» і «основні засоби» визначено ті ж самі об'єкти, з відмінністю лише в тому, що перший із термінів застосовувався в податковому законодавстві, а другий – в бухгалтерському обліку (зокрема до 2011 року).

Проте в загальноекономічній практиці термін «основні фонди» застосовували задовго до появи в Україні як такого податкового обліку. Саме тому вважається, що одним із самих перших визначень терміну «основні фонди» є висловлювання А. Сміта про те, що «фондом є будь-яке накопичення продуктів землі і промислової праці. Фонд буде капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток» [45]. Іншими словами, А. Сміт висловлював думку, що фонди є матеріальною основою для утворення капіталу.

Сучасні зарубіжні економісти трактуючи поняття основних засобів вважають їх такими засобами, які мають вагомий термін експлуатації, використовуються підприємством або придбані не з метою їх подальшого перепродажу. Тобто, основна увага зосереджується на тривалому терміні їх використання; ну й головне те, що основними засобами активи стають тільки з моменту введення їх в експлуатацію.

Слід зазначити, що автор Т.П. Макаровська визначає основні фонди «як засоби праці, які неодноразово беруть участь у виробничому процесі, не змінюючи при цьому своєї первинної форми» [35].

Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич визначають основні фонди як «засоби, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношеності, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється» [50].

Г.Г. Кірейцев переконує, що «основні засоби – це частина майна підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт частинами за декілька виробничих циклів» [25].

А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк відзначають, що «основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі» [17].

У свою чергу Н.В. Чебанова та Ю.А. Василенко розглядають основні засоби як «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік)» [71].

Д.Л. Кузьмін трактує основні засоби як «засоби праці (активи), які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, зберігаючи при цьому

первину матеріально-речову форму, і поступово зношуючись, переносять свою вартість на заново створений товар» [28].

На сторінках економічної енциклопедії за редакцією С.В. Мочерного знаходимо таке трактування поняття основні засоби: це «засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру зносу» [45].

Ще декілька узагальнень щодо бачення понять у різних авторів подано у таблиці 1.1.

Детально проаналізувавши визначення понять «основні засоби» та «основні фонди», можна відмітити, що автори зазвичай трохи по-різному витлумачують ці поняття, іменуючи їх або засобами праці, або матеріальними активами, або матеріально-речовими цінностями, але практично кожен із авторів зазначає, що вони використовуються протягом тривалого періоду і втрачають свою первісну вартість частинами.

Таблиця 1.1

Аналіз думок щодо визначення поняття «основні фонди» та «основні засоби»

Підходи авторів до визначення	Макаровська Т.П. [35]	Завадський Й.С., Юркевич О.О.[50]	Кірейцев Г.Г.[25]	Загородній А.Г.[17]	Бутинець Ф.Ф. [8]	Задорожний З.В. [18]	Кутер М.І.[31]	Ковальов В.В. [26]	Цал-Цалко Ю.С. [70]
Засоби праці	+	+						+	+
Частина майна підприємства			+						
Матеріальні активи				+	+	+			
Поточні активи							+		

Із наведених вище підходів, визначено, що не можна ототожнювати поняття основні засоби, основний капітал та основні фонди, адже з позиції

бухгалтерського обліку засоби є майном (активом) підприємства, а фонди (капітал) є джерелом утворення майна (пасивом) на підприємстві.

Отже, на основі проведеного дослідження можна сміливо стверджувати, що переважна більшість розглянутих нами думок видатних вчених під поняттям «основні засоби» розуміють матеріальні витрати та засоби праці. Основна частина науковців для своїх розробок та напрацювань взяли за основу закріплене законодавством визначення, яке наводиться в П(С)БО 7 «Основні засоби» [55].

1.2. Нормативно-правове регулювання та передумови аудиту основних засобів

Проводячи перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку та повноти відображення у фінансовій звітності інформації про основні засоби, у першу чергу, аудитор повинен підтвердити повне дотримання підприємством-клієнтом таких основних нормативно-правових актів як:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [20];

2) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.13 р. [48];

3) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Міністерством фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами і доповненнями) [55];

4) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [56];

5) Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879 [57];

6) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. [52];

7) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Мінфіном України від 30.11.1999 р. № 291 [23];

8) Інструкція про порядок списання основних засобів та створення постійно діючої комісії щодо списання основних засобів, затверджена Наказом Мінпромполітики України від 26.10.99 р. № 373 [24];

9) Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каменя і валютних цінностей), затверджена наказом Міністерства фінансів України від 22.01.96 р. № 116 [60].

Для якісного та всебічного аудиту основних засобів потрібні достовірні джерела інформації. Вони напряму залежать від обсягів аудиту, його повноти та всеохоплення. Для проведення повного аудиту варто використати всю дозволена інформацію, яка торкається основних засобів підприємства. Для досліджуваного підприємства такою інформаційною базою можуть слугувати:

- затверджений та погоджений Наказ про облікову політику підприємства з відповідними додатками;

- усі первинні документи з обліку основних засобів, серед яких: накладні, акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення); акти списання (ліквідації); довідки; акти переоцінки; рахунки-фактури; паспорти з технічними характеристиками інвентарних об'єктів; інвентарні картки обліку; описи інвентарних карток; акти інвентаризації та порівняльні відомості за результатами інвентаризації;

- інші облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів;

- Головна книга;

- фінансова звітність у повному або скороченому обсязі: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);

- попередні акти та посвідки попередніх ревізій, аудиторські висновки й інша важлива документація, що узагальнює та підтверджує отримані результати контролю;

- погоджені кошториси та затверджені завдання чи плани капітальних ремонтів основних засобів;

- при наявності страхові поліси, контракти на гарантійний супровід, угоди про оперативну оренду, різного роду патенти, свідоцтва тощо.

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з аудиту основних засобів підприємства.

Аудитор при здійсненні перевірки повинен дотримуватись основних принципів та методів, які передбачені в нормативних актах. Результат огляду нормативно-правової бази з питань аудиту основних засобів, а саме які нормативно-правові акти регулюють процес аудиту основних засобів, зміст даних нормативно-правових актів та сферу застосування систематизовано в таблиці 1.2.

Варто наголосити, що із прийняттям Наказу МФУ № 148 було внесено деякі зміни до окремих нормативних актів України, серед цих положень також є НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Зазначимо, що даний наказ вносить ряд змін у організацію обліку основних засобів, що є важливо знати при проведенні їх аудиту. Серед основних важливих нововведень це те, що було удосконалено поняття основних засобів – відповідно до якого це «матеріальні активи, які

підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, виконання робіт тощо» [61].

Таблиця 1.2

Нормативно-правові акти з аудиту основних засобів підприємства

Документ	Зміст документа	Де використовується
1	2	3
Конституція України, прийнята ВР України 28.06.1996 р. [27]	Проголошуються права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян в Україні	Забезпечення діяльності підприємства
Податковий Кодекс України зі змінами [53]	У Розділі III визначено різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів	Для визначення податного аспекту нарахування амортизації
Господарський кодекс України зі змінами [12]	Розділ VI визначає основні правові засади функціонування аудиторської діяльності та аудиторських фірм в Україні	Затверджує правові основи аудиторської діяльності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20]	Наводяться терміни, основні принципи обліку та звітності, державне регулювання обліку, вимоги до первинних облікових документів, фінансова звітність	Для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [19]	Наводяться терміни, основні принципи аудиту та аудиторської діяльності	Спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено Наказом Мінфіну України № 73 від 07.02.2013 р. [48]	Зміст і форма форм фінансової звітності; загальні вимоги до розкриття статей форм фінансової звітності	Для складання форм фінансової звітності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. [55]	Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності; визнання і класифікація основних засобів; розкриття інформації про основні засоби у Примітках до фінансової звітності	Для визначення та визнання основних засобів

продовження таблиці 1.2

1	2	3
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [43]	МСА є загально визнаним механізмом регулювання існуючих у світовій практиці та в Україні підходів до аудиту	Застосовується тільки до істотних аспектів, але світовий досвід показує, що аудитор може відступати від них для досягнення найбільшої ефективності аудиторської перевірки, обґрунтувавши причини цих відступів
Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, Наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [40]	Наведені рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку	При веденні бухгалтерського обліку на підприємствах України
Методичні рекомендації по заповненню фінансової звітності, Наказ Міністерства Фінансів України № 433 [39]	Наведені рекомендації по заповненню форм фінансової звітності	При складанні фінансової квартальної та річної фінансової звітності на підприємствах України
Методичні рекомендації щодо облікової політики, Наказ Міністерства Фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [41]	Наведені рекомендації по формуванню облікової політики	При формуванні та внесенні змін до Наказу про облікову політику

Крім того, вилучено абзац 2 п. 17 НП(С)БО 7, який регламентував порядок переоцінки основних засобів, у яких залишкова вартість досягнула нуля грн. Відповідно до змін зараз необхідно проводити переоцінку відповідно абзацу 1 п. 17: тобто підвищувати первісну вартість разом із сумою нарахованого зносу.

Змін зазнав і п. 25 НП(С)БО 7 та тепер у ньому тепер прямо прописано, що у разі зміни очікуваних економічних вигод від застосування основних засобів «ліквідаційну вартість (разом із строком корисного використання) переглядають на кінець звітного року» [61].

Виходячи із цього підходу нараховувати амортизацію із врахуванням нового строку використання і відповідно нової ліквідаційної вартості необхідно розпочинати із «місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та/або ліквідаційної вартості» [61].

При цьому також було уточнено норму п. 28 НП(С)БО 7, відповідно за яким метод амортизації у сучасних умовах буде змінюватися тільки на кінець звітнього року, якщо матимуть місце зміни передбачуваного способу отримання корисних вигод від його застосування. Нагадаємо, що перед змінами такої можливості не передбачалася, тому зміни могли проводитись у будь який період звітнього року.

Ще однієї зміни зазнає п. 30 НП(С)БО 7, відповідно до норм якого суму «нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми зносу основних засобів і витрат підприємства, крім випадків, коли сума нарахованої амортизації включається до собівартості та балансової вартості іншого активу» [61].

Виходячи із даних змін аудиторів потрібно врахувати ці положення при формуванні програми аудиту та оформлення його результатів.

Водночас варто відмітити, що основними завданнями і метою аудиту основних засобів є:

1) підтвердження правильності документального відображення та своєчасного віддзеркалення в обліку дій з основними засобами суб'єкта господарювання, їх придбання (або інше надходження), внутрішній рух і списання з балансу або інше вибуття;

2) дослідження правильності та точності арифметичних дій при розрахунку амортизації, а також своєчасності віддзеркалення суми зносу основних засобів у синтетичних відомостях;

3) дослідження доцільності та правомірності проведення усіх видів ремонтів та поліпшень наявних основних засобів, одночасний контроль сум витрат на капітальний ремонт (модернізацію), за правильністю та повнотою їх відображення;

4) дослідження правильності включення у фінансові результати доходів та витрат, що пов'язані із від вибуттям (в т.ч. і ліквідацією) основних засобів (активів, утримуваних для продажу);

5) інспекція процедури збереження наявних основних засобів;

6) дослідження передумов проведення та правильності власне розрахунків показників індексації основних засобів;

7) підтвердження або спростування законності і правильності висвітлення на рахунках обліку операцій, що характеризують рух основних засобів;

8) підтвердження своєчасності, повноти та правильності списання тієї частини основних засобів, що залишилася недоамортизованою, на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання [3].

Отже, проведення аудиту на підприємстві та отримання позитивного аудиторського висновку дасть підприємству впевненість у правильності та повноті відображення операцій в системі обліку, що пов'язані із наявністю та рухом основних засобів на підприємстві.

Висновки до розділу 1

З виникненням бухгалтерського обліку, вчені почали застосовувати поняття «основні засоби» та «основні фонди». Прийнято вважати, що термінами «основні фонди» і «основні засоби» визначено одні й ті самі об'єкти, проте перший із термінів використовується в податковому законодавстві, а другий використовується в бухгалтерському обліку. Вважаємо, що не можна ототожнювати поняття основні засоби, основний капітал та основні фонди, адже з позиції бухгалтерського обліку засоби є майном (активом) підприємства, а фонди (капітал) є джерелом утворення майна (пасивом) на підприємстві.

Проаналізувавши визначення понять «основні засоби» та «основні фонди», можна побачити, що науковці по-різному трактують ці поняття, називаючи їх або засобами праці, або матеріальними активами, або матеріально-речовими цінностями, але спільним точно є те що майже кожен з авторів зазначає, що вони використовуються протягом тривалого періоду і втрачають свою вартість частинами.

Проаналізувавши діючі нормативні акти, що стосуються аудиту основних засобів можемо відмітити, що вітчизняні норми практично перегукуються із зарубіжними. А враховуючи перебування України в умовах військового стану зазнають частих змін норми обліку та аудиту для врахування тих обставин, у яких змушені працювати підприємствам. Саме тому аудитор повинен моніторити ці зміни та при плануванні аудиту враховувати їх.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Інформаційне забезпечення аудиту основних засобів

Із поширенням ринкових відносин у нашій державі вимоги щодо аудиторських послуг суттєво виростають. Загальновідомо, що під аудитом слід розуміти невідконтрольну керівнику експертизу фінансової звітності керованого ним підприємства спеціально підготовленими та уповноваженими на такі дії особами (тобто аудиторами) з ціллю підтвердження її достовірності для запитів усіх державних податкових органів чи власників. Тобто, іншими словами, аудитом виступає своєрідна практична допомога керівництву підприємства та його економічним органам щодо ведення справ і керівництва його фінансовими потоками, а також щодо підтвердження або спростування правильності налагодження та організації бухгалтерського та управлінського обліку, для вирішення проблем чи отримання різних консультацій у суперечливих обставинах.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [19] дається наступне визначення «аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [19].

Як і будь-яка система аудит (є такою інформаційною системою) діє за затвердженим технологічним режимом, тобто проводиться упорядковано у погодженій послідовності.

Спочатку із розвитком у нашій державі ринкових відносин, а тепер із оголошеним військовим станом та щоденними новаціями в організації обліку окремих об'єктів, відбуваються кардинальні зміни і в обліку основних засобів. Ці зміни можуть торкатися як питань нарахування зносу окремих об'єктів, операцій обліку вкладень капітальних та поточних, операцій, які відображають оренду майна чи передачу його на потреби Збройних сил України, характеризують переоцінку основних засобів, обліку вибуття та продажу непотрібних основних засобів тощо. Саме тому виникає особлива потреба у проведенні непідвідомчого контролю наявних основних засобів – тобто їх аудиту. Окрім уніфікованих напрямків аудиту, що полягають у перевірці повноти і правильності віддзеркалення в обліку суб'єкта підприємницької діяльності усіх господарських операцій, які характеризують рух основних засобів, важливо також під час аудиту здійснювати економічний аналіз ефективності їх використання, розкривати потребу в притягненні нових, більш модернізованіших основних засобів, паралельно проводячи ще й аналіз господарської, виробничої та фінансової діяльності підприємства для побудови стратегічних планів результативного розвитку, прийняття продуктивних управлінських рішень або опрацювання практичних рекомендацій, платформ, бізнес-проектів, передбачень на короткострокову перспективу, проектів змін діючого Наказу про облікову політику й організацію обліку тощо.

Отже вважаємо, що метою проведення аудиту операцій з наявними на підприємстві основними засобами є підтвердження:

- по-перше, достовірності первинних документів що характеризують рух основних засобів;
- по-друге, повноти і вчасності віддзеркалення зазначеної вище інформації у первинних документах в зведених формах чи регламентованих облікових регістрах;
- по-третє, достовірності організації обліку основних засобів та його відповідності фактичній методиці обліку;

➤ по-четверте, повноту віддзеркалення наявності основних засобів у формах регламентованої звітності суб'єкта господарювання;

➤ по-п'яте, законності діючої на підприємстві методики обліку та визначення бази оподаткування, що пов'язана із операціями із основними засобами діючому нормативно-правовому забезпеченню нашої держави.

Виходячи із наведеної вище інформації вважаємо, що головними завданнями проведення аудиту основних засобів на досліджуваному підприємстві ТОВ «Монтажбудсервіс» повинні бути такі:

1) проведення оціночних робіт щодо правомірності організації обліку основних засобів у грошовому вимірі у бухгалтерії та у кількісно-сумовому у місцях їх розташування за відповідальними за їх збереження особами;

2) перевірка забезпечення керівництвом та дотримання умов збереження наявних використовуваних основних засобів;

3) підтвердження повноти, законності і вчасності первинного документального відображення та формування зведеної інформації у синтетичних регістрах бухгалтерського обліку щодо операцій з надходження, внутрішнього переміщення чи списання з балансу основних засобів;

4) повірка та підтвердження правильності проведення арифметичних дій та методики розрахунків сум амортизації основних засобів та віддзеркалення отриманих результатів амортизації в обліковій документації;

5) підтвердження або спростування ситуації щодо дотримання ТОВ «Монтажбудсервіс» норм Податкового кодексу щодо визначення бази оподаткування за обліку операцій з руху основних засобів;

6) перевірка правомірності проведення процедури переоцінки та отриманих результатів проведеної дооцінки, уцінки чи індексації основних засобів, і також включення отриманих сум на відповідні рахунки обліку;

7) дослідження законності та обґрунтованості проведення ремонтів основних засобів підприємства, порядку включення понесених витрат на ремонт у склад капітальних витрат чи витрат періоду;

8) участь у аналізі ефективності застосування наявних основних засобів та виявлення існуючих у даному часі потреб у основних засобах.

Для забезпечення виконання зазначених завдань аудиту основних засобів, у першу чергу, потрібно розуміти сутність об'єктів аудиту основних засобів. Тому наголосимо, що ними є групи основних засобів, що є у розпорядженні підприємства, усі види їх оцінок (тобто їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна і відновлювана вартість), оформленні документи, що характеризують операції з основними засобами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку; економічні й технічні характеристики груп основних засобів; і в цілому організація обліку та становище внутрішнього їх контролю.

Водночас предметом аудиту операцій з основним засобами ТОВ «Монтажбудсервіс» виступатимуть господарські процеси та операції, які характеризують присутність, переміщення і вживання груп основних засобів, а також взаємовідносини, що породжуються при цьому в середині підприємства чи за його межами. Схематичне зображення цього аудиту подано у додатку А.

Ну і при цьому потрібно використовувати джерела аудиту, що були описані вище. Аудитор повинен для опрацювання тих джерел користуватися такими методами, як опитування осіб, пов'язаних із обліком операцій з основними засобами, фізична фактична перевірка, зіставлення, арифметичний перерахунок, документальне випробування, часткове дослідження випадкової вибірки.

Отже, для того щоб розпочати безпосереднє проведення процедури аудиту основних засобів призначеному для цього аудитору необхідно:

— детально ознайомитися з затвердженою ТОВ «Монтажбудсервіс» обліковою політикою щодо організації обліку операцій з основними засобами за досліджуваний період та при наявності – її змінами, якщо такі мали місце у порівнянні із попереднім примірником облікової політики;

— ознайомитися із результатами проведеної на підприємстві останньої планової інвентаризації основних засобів (або позапланової, якщо така мала місце у досліджуваному періоді);

— визначити чи мали місце переоцінки основних засобів за станом на 1 січня 2022 року та вивчити розрахункові матеріали проведеної переоцінки і віддзеркалення цих операцій в системі обліку;

— встановити присутність постійно діючої комісії (та відповідних наказів про їх створення) відповідальної за списання основних засобів, а також провести ознайомлення із відповідальними особами за їх зберігання (за можливості у місцях їх безпосереднього використання);

— перевірити наявність та вивчити умови і положення укладених договорів із такими особами про матеріальну відповідальність;

— якщо є у користуванні орендовані основні засоби – дослідити правомірність укладених з договорами на оренду (чи то з юридичними особами, так і з приватними особами);

— обстежити присутність картотеки основних засобів, інвентарних описів за місцями їх використання;

— перевірити забезпеченість працівників бухгалтерської служби підприємства діючими законодавчими актами, які встановлюють норми ведення облікових дій щодо основних засобів, прикладами внутрішньогалузевих форм стандартизованої документації для обліку даних активів.

Саме при попередній поінформованості аудитора про зазначену вище інформацію у нього буде у наявності загальне уявлення ще перед початком проведення такої перевірки на ТОВ «Монтажбудсервіс» та сформулювати ті площини, що вимагатимуть специфічної уваги вже безпосередньо при проведенні аудиту.

2.2. Методика проведення аудиту основних засобів та узагальнення отриманих результатів перевірки

Відповідно до МСА 315 метою аудитора є ідентифікувати та оцінити ризики істотного викривлення через шахрайство чи похибки на ступені фінансового звіту і тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища включаючи його внутрішній контроль, у такий спосіб створивши основу для опрацювання і запровадження дій на протипагу оціненим ризикам визначального викривлення [42].

Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:

- 1) на рівні фінансової звітності;
- 2) на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

МСА 500 «Аудиторські докази» [42] встановлює такі процедури отримання доказів під час аудиту основних засобів, які унаочнює рисунок 2.1. При цьому перелік систематизованих аудиторських доказів для проведення аудиту основних засобів представлено у додатку Б.

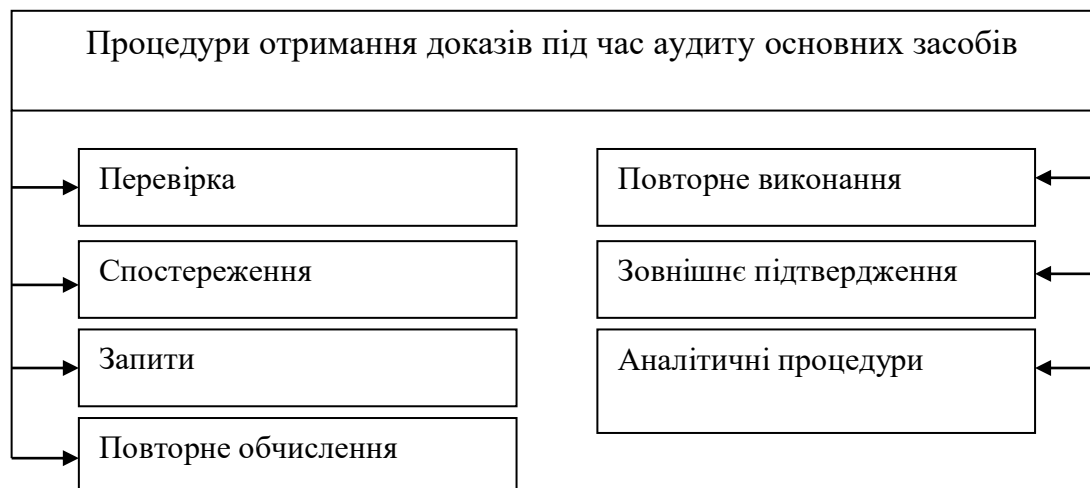


Рис. 2.1. Аудиторські процедури при аудиті основних засобів при отриманні доказів (розроблено автором)

Аудиторський процес основних засобів складається з певних етапів, які можемо простежити в представленій моделі етапів аудиторського процесу, що подано на рисунку 2.2.



Рис. 2.2. Модель етапів аудиторського процесу (розроблено автором)

Отже, розглянемо детальніше послідовність аудиту основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс». Вважаємо, що його потрібно проводити у наступній описаній нижче послідовності.

Перш за все, на підготовчому етапі аудитору слід в'яснити будову основних засобів, степiнь їх зносу, основні техніко-економічні та функціональні характеристики, їх місце розташування та осіб, що є відповідальними за їх використання та збереження. Проводячи ці попередні роботи паралельно аудитору потрібно сформувавши свою думку щодо стану внутрішнього контролю основних засобів за такими напрямками їх обліку:

- ✓ первинна документація з обліку основних засобів;
- ✓ посадові особи, відповідальні за основні засоби;
- ✓ умови використання основних засобів;
- ✓ частота та результати інвентаризації основних засобів;
- ✓ зведений облік наявності та руху основних засобів.

Під час основного етапу слід підтвердити або спростувати достовірність наявної у звітності інформації про основні засоби. Для цього аудиторю варто проаналізувати достовірність отриманих результатів проведених планових та позапланових інвентаризацій основних засобів, провести часткову пробу шляхом перелічення окремих груп основних засобів. У разі виявлення якихось розбіжностей або неточностей аудиторю слід інформувати менеджера підприємства для прийняття рішення щодо усунення виявлених порушень.

Наступними питаннями, що повинні бути оцінені є такі:

- ✓ точність та повнота їх первісної та подальших оцінок основних засобів та їх належність до груп основних засобів;
- ✓ процедура розрахунків амортизації, ступеня їх зносу, моральний та фізичний знос, оцінка витрат на проведений у досліджуваному періоді ремонт;
- ✓ вартісні показники економічних результатів від реалізації (або іншого вибуття із балансу) основних засобів;
- ✓ законність та підтвердженість оприбуткування або списання основних засобів належними первинними документами;
- ✓ точність та необхідність індексації та зміни вартості основних засобів;
- ✓ звірка інформації системи аналітичного обліку та синтетичних регістрів, зокрема даних Головної книги та Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- ✓ дослідження ефективності застосування фактично присутніх та використовуваних у ТОВ «Монтажбудсервіс» основних засобів.

Найважливішим, на нашу думку, є підсумковий етап, під час якого формується думка аудитора про достовірність, повноту і дійсність віддзеркалення інформації про основні засоби у показниках фінансової звітності. Така думка є наслідком отриманої аудитором на основі робочих документів за допомогою способів і прийомів інформації, отриманої в ході перевірки. Під час цього етапу аудиту накопичується інформація для

складання проміжного Звіту про стан обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві та здійснюється формування остаточного аудиторського висновку.

Для того щоб сформований звіт був інформативним та зрозумілим, при його формуванні слід виконати наступні вимоги, що подані на наступному рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Основні вимоги до формування аудиторського висновку
(розроблено автором)

Отже, підсумовуючи викладене вище, процес аудиту основних засобів визначається такою послідовністю: складання аудитором загальної стратегії, розробка плану аудиту, безпосередня реалізація аудиторської перевірки адекватно до визначених планом пунктів. Тобто послідовність аудиторської перевірки формується шляхом вирішення завдань шляхом або від загального до конкретного (або навпаки). На нашу думку доцільнішим є застосування підходу від загального до конкретного. Проте нормативним актами цю процедуру не визначено і кожен аудитор в праві самостійно вибирати черговість своєї діяльності у залежності від особливостей функціонування свого клієнта-замовника та пунктів умов укладеного із ним договору.

Після визначення аудиторських процедур, аудитор перевіряє правильність формування і заповнення первинних документів, які засвідчують рух основних засобів. Отже, перевірка первинних документів, які засвідчують рух основних засобів, проводиться за такими напрямками:

- 1) повнота первинних документів;
- 2) правильність заповнення всіх реквізитів документів;
- 3) арифметична перевірка документів;
- 4) достовірність підписів посадових осіб;
- 5) чіткість запису змісту операції.

ТОВ «Монтажбудсервіс» для перевірки руху основних засобів аудиторю було надано такі первинні документи:

1) Інвентарна картка обліку основних засобів, в яких наведена така інформація про основний засіб: код основного засобу, назва, модель, рахунок обліку, балансова вартість, залишкова вартість, строк корисного використання, дата початку нарахування зносу, номер цеху, МВО, дебетуючий рахунок віднесення амортизаційних відрахувань, вид діяльності, дата випуску, заводський номер. Виявлено, що інвентарна картка без печатки і підписів відповідальних осіб.

2) Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів № 6 від 01.10.2021 р. Виявлено, що на даному первинному документі відсутня печатка, а також не заповнено всі необхідні графи.

3) Акт на списання основних засобів № 17 від 31.11.2021 р. Виявлено, що на даному первинному документі не заповнено всі необхідні графи, як і у акті-приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

4) Розрахунок результатів списання об'єкта основних засобів як додаток до акта на списання основних засобів № 17 від 31.12.2021 р.

5) Ряд інших затребуваних аудитором документів без відхилень у їх заповненні.

При перевірці вище перелічених первинних документів встановлено, що переважна більшість перевірених первинних документів представлених ТОВ

«Монтажбудсервіс» мають всі необхідні обов'язкові реквізити та господарські операції в первинних документах і відповідають чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку основних засобів. Водночас також при візуальній перевірці первинних документів було виявлено ряд недоліків, а саме:

- 1) вільні рядки у перевірених первинних документах не прокреслені;
- 2) відсутні печатки на первинних документах;
- 3) не заповнені всі необхідні графи первинних документів.

Після цього наступним етапом є перевірка правильності формування бухгалтерських проведення з обліку основних засобів. При перевірці правильності формування бухгалтерських проведення з обліку основних засобів та нарахованої амортизації на основні засоби використовуємо:

- 1) Оборот за рахунком 10 «Основні засоби» за 2021 рік;
- 2) Оборот за рахунком 13 «Знос необоротних активів» за 2021 рік;
- 3) Робочий план рахунків ТОВ «Монтажбудсервіс»;
- 4) Затверджений робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій ТОВ «Монтажбудсервіс»;
- 5) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Результати перевірки оформляються у робочому документі аудитора, який подано у таблиці 2.1.

Отже, здійснивши перевірку правильності складання бухгалтерських проведення з обліку основних засобів та нарахованої амортизації на основні засоби ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2021 рік бачимо, що викривлень, порушень методики ведення обліку основних засобів не виявлено, тобто облік ведеться відповідно до чинного законодавства у сфері обліку. Всі кореспонденції по обліку основних засобів складені на рахунках, зазначених в плані рахунків.

Таблиця 2.1

Перевірка правильності складання бухгалтерських проведення з обліку
основних засобів та нарахованої амортизації на основні засоби

ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2021 рік

Зміст господарської операції	За інформацією бухгалтерії			За даними аудиторської перевірки			Прим
	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис. грн	
	Дт	Кт		Дт	Кт		
Введено в експлуатацію придбані інші основні засоби	109	152	3068,00	109	152	3068,00	+
Введено в експлуатацію придбані машини та обладнання	104	152	198498,33	104	152	198498,33	+
Введено в експлуатацію придбані інструменти, прилади, інвентар	106	152	6240,00	106	152	6240,00	+
Списано частину будинків та споруд за рахунок зносу	131	103	25149,95	131-1	103	25149,95	+
Списано машини та обладнання за рахунок зносу	131	104	21341,55	131-4	104	21341,55	+
Списано інструменти, прилади, інвентар за рахунок зносу	131	106	1505,21	131-6	106	1505,21	+
Списано частину інших основних засобів за рахунок зносу	131	109	366,03	131-9	109	366,03	+
Списано частину транспортних засобів за рахунок зносу	131	105	4046,30	131-5	105	4046,30	+
Списано частину суми амортизації на адміністративні витрати	92	131	1231055,53	92	131	1231055,53	+
Списано частину суми амортизації на цехові витрати	91	131	3342941,05	91	131	3342941,05	+
Списано частину суми амортизації на витрати основного виробництва	23	131	4573959,18	23	131	4573959,18	+
Списано частину суми амортизації на витрати на збут	93	131	77969,24	93	131	77969,24	+
Списано частину суми амортизації на інші витрати	949	131	25545,08	949-6	131	25545,08	+

Перейшовши до наступного етапу аудиту основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс» потрібно провести співставлення облікових даних по основних засобах у формах фінансової звітності. При здійсненні даної перевірки використовуємо:

- 1) Баланс за 2021 рік (форма № 1);
- 2) Примітки до річної фінансової звітності за 2021 рік (форма № 5);
- 3) Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (форма ОЗ-11).
- 4) Оборотно-сальдову відомість за період з 01.01.2021 р. по 31.12.2021 р.

Результати перевірки оформлено у робочому документі, який подано у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Співставлення облікових даних по основних засобах у формах фінансової звітності ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2021 рік (тис. грн)

Форма фінансової звітності	Залишок на початок			Залишок на кінець		
	ПВ	Знос	ЗВ	ПВ	Знос	ЗВ
Баланс (форма №1)	14644	8791	5853	14875	9447	5428
Примітки до річної фінансової звітності (форма №5)	14644	8791	5853	14875	9447	5428
Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (форма ОЗ-11)	14644	8791	5853	14875	9447	5428
Оборотно-сальдова відомість	14644	8791	5853	14875	9447	5428

Отже, перевіряючи відповідність даних залишків основних засобів на початок та кінець 2021 року у балансі, примітках до річної фінансової звітності та звіті про наявність і рух основних засобів, амортизацію бачимо, що залишок основних засобів на кінець 2021 року у даних звітностях ідентичний.

Проте, на думку аудитора, питання визначення ліквідаційної вартості на підприємстві супроводжується певними проблемами. Можна виділити такі три основні проблеми щодо визначення у ТОВ «Монтажбудсервіс» ліквідаційної вартості основних засобів, які ставлять під сумнів практичну доцільність її визначення:

- 1) відсутність затвердженої методики розрахунку;
- 2) неминуча суб'єктивність при прогнозуванні майбутньої вартості об'єкта;
- 3) складність обґрунтування розрахованої суми ліквідаційної вартості перед податковим органом, що є наслідком попередньо названих проблем.

Вважаємо, що покращити цю ситуацію можна було б за допомогою застосування одного з таких заходів:

1) на законодавчому рівні виділити групи основних засобів, для яких визначення ліквідаційної вартості є обов'язковим із зазначенням її конкретної методики розрахунку для кожної групи, а для всіх інших груп основних засобів – цей показник вважати рівним нулю. Такими групами основних засобів могли б, наприклад, стати будівлі та споруди, транспортні засоби. Цей захід доцільний при гармонізації визначення ліквідаційної вартості в П(С)БО 7 з МСБО 16, адже саме за цими об'єктами в Україні існує активний ринок і можна визначити поточну ринкову вартість об'єктів різного строку використання;

2) закріпити безумовну норму в П(С)БО, яка б безпосередньо давала змогу використовувати нульову ліквідаційну вартість усіх об'єктів основних засобів без застережних умов. Такі заходи усувають наявні проблеми та захищає підприємства при податкових перевірках, ліквідовуючи законодавчу неузгодженість з цього питання. Він є найбільш простим та може бути застосований у поєднанні з першим заходом.

Після перевірки даних щодо залишкової вартості основних засобів у фінансовій звітності, аудитор переходить до завершального етапу аудиту.

Отже, завершальний етап аудиту основних засобів характеризується формування думки аудитора та складанням аудиторського висновку про отримані результати проведеної аудиторської перевірки.

Вважаємо за необхідне наголосити, що аудиторський звіт про отримані наслідки аудиторської перевірки формується з метою фактичного віддзеркалення виявлених переступлень закону, помилок чи викривлень від

чинних нормативних актів щодо здійснення обліку господарської діяльності суб'єкта господарювання та формування ним показників звітності (тобто, це ніщо інше як підтверджена оцінка стану ведення обліку основних засобів та достовірності показників звітності на звітну дату у межах досліджуваного періоду). При цьому до наведеної в аудиторському звіті інформації ставляться такі обов'язкові вимоги-принципи: детальність, надійність, компетентність, незалежність, об'єктивність і правдивість. Слід відмітити, що аудиторський звіт укладатиметься в довільній конфігурації та призначається виключно для замовника аудиторської послуги, а його змістове наповнення не повинне оприлюднюватися.

На противагу аудиторському звіту належним чином засвідчений аудиторський висновок виступає офіційним документом. Для цього він засвідчується автографом та печаткою аудитора (або аудиторської фірми). Форма його складання є установлена. Аудиторський висновок підтверджує або спростовує повноту і відповідність нормам чинного законодавства у сфері обліку основних засобів та за потреби – в цілому фінансово-господарської діяльності підприємства.

У результаті проведеного аудиту згідно МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» можна надати умовно-позитивний аудиторський висновок, тому що не було змоги отримати достатні та прийнятні аудиторські висновки для обґрунтування думки, але можна дійти до висновку, що можливий вплив на показники фінансової звітності невиявлених відхилень, при умові що такі є, можливо бути істотним, проте не всеохоплюючим.

Концептуальною основою для підготовки фінансової звітності ТОВ «Монтажбудсервіс» є Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, сьогоденні нормативно-правові акти стосовно ведення бухгалтерського обліку та формування показників фінансової звітності в Україні, внутрішні регламенти підприємства. У ході проведення аудиту не було виявлено фактів шахрайства, або суттєвих перекручувань показників

бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, що могли би завдавати шкоду власникам (засновникам), персоналу товариства, кредиторам, Держбюджету та іншим зацікавленим сторонам. Вважаємо, що досліджувані фінансові звіти правдиво та вірогідно характеризують фінансовий стан ТОВ «Монтажбудсервіс» станом на 31 грудня 2021 року, його показними фінансових результатів за досліджуваний рік, у відповідності до норм та вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні.

Не змінюючи висловленої умовно-позитивної думки, звертаємо увагу на те, що:

1) окремі первинні документи, які підтверджують факт наявності та руху основних засобів оформлені з порушеннями;

2) аудиторська перевірка не охопила проведення річної інвентаризації, що не дозволяє зробити коригування (при наявності таких), що мали б виявитися необхідними, якби була б змога перевірити, зокрема, наявність основних засобів;

3) відсутність чіткого розподілу основних засобів на виробничі та невиробничі.

З розвитком ринкових відносин змінюються вимоги до бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту основних засобів, розширюються поставлені перед ними завдання. Організація обліку повинна бути спрямована на внутрішньогосподарський рівень з метою контролю ефективності і раціональності експлуатації об'єктів. Наслідком цього стане персональна відповідальність керівників підрозділів за використання окремих об'єктів основних засобів. Необхідно в обліку відображати усі поточні зміни у складі та структурі основних засобів, тому доцільно ввести в облікову систему попередньо аналітично опрацьовані якісні показники їх використання на підприємствах.

Одним із засобів досягнення вищевказаного у ТОВ «Монтажбудсервіс» є впровадження внутрішнього аудиту. Очевидним є те, що саме внутрішній

аудит допоможе захистити інтереси держави щодо розподілу суспільного продукту, так і щодо збереження власності. Доцільність його впровадження обґрунтовується тим, що його підрахунки в підсумковому результаті носитимуть превентивний характер щодо виявлення необґрунтованих чи не зовсім законних дій, хибних або неефективних адміністративних резолюцій. Схема внутрішнього аудиту як системи доказовості представлена у додатку В.

До основних завдань внутрішнього аудиту відносяться:

- 1) перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку;
- 2) визначення достовірності бухгалтерської звітності;
- 3) аналіз господарської діяльності підприємства;
- 4) управлінське консультування;
- 5) перевірка виконання визначених процедур, норм і правил;
- 6) контроль за формуванням повноти і достовірності інформації щодо руху основних засобів та визначення результатів діяльності підприємства.

Отже, методика аудиту основних засобів є досить складною і потребує багато зусиль і практичних навичок аудитора у даній сфері. Проводячи процедури, з метою висловлення незалежної думки аудитора, аудитор повинен дотримуватися нормативних актів чинного законодавства, насамперед МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [42]. У результаті проведеного аудиту ТОВ «Монтажбудсервіс» у частині відображення операцій з обліку основних засобів, аудитор надав умовно-позитивний аудиторський висновок, тому що не було змоги отримати достатні аудиторські висновки для обґрунтування думки, але можна дійти до висновку, що ймовірних вплив на показники фінансової звітності невиявлених перекручень, якщо такі є, можливо буде істотним, але не всеохоплюючим.

2.3. Обґрунтування застосування аналітичних процедур при проведенні аудиту основних засобів

Практично усі вчені у галузі аудиту стверджують, що під час проведення аудиту відбувається випробування, моделювання та аналіз представленої облікової інформації задля визначення її повноти, добротності, вірогідності та законності. Для цього облікову інформацію зіставляють із дійсними даними інформаційної систематичності, а також відбувається тестування обчислень, підрахунку, поновленого упорядкування і формування звітної інформації та зіставлення їх з реальними (фактичними) показниками.

Зазначене вище моделювання облікових показників Б.Ф. Усач іменує аналітичною перевіркою та наголошує, що під таким терміном «аналітична перевірка» [68] доцільно уловлювати комплект таких процедур:

- розбір співвідношень відмінних фінансових даних;
- зіставлення фактично отриманих даних із прогнозованими показниками, або із однотипними показниками колишніх періодів, або даними однотипних підприємств тієї ж галузі, або із опублікованими у засобах масової інформації середньогалузевими даними.

Зважаючи на науково-технічний прогрес та широке застосування сучасних інформаційних технологій зазначені процедури можуть варіюватися починаючи від банальних зіставлень до використання специфічних широких спеціалізованих комп'ютерних програм, які дозволяють застосувати найновіші статистичні напрацювання. При цьому у таких аналітичних процедурах можливе застосування не лише якихось фінансові чи грошових даних, а ще й операційні дані. Для прикладу, масштаби реалізації ТОВ «Монтажбудсервіс» залежать значною мірою від його виробничих потужностей, тоді як для торгівельного супермаркету - від валової площі використовуваних приміщень. Саме тому хочемо наголосити та додати до вже визначених аналітичних процедур ще й такі елементи як: зіставлення, спостереження, розрахунки, випробування, які застосовуються з

метою остаточного формування своїх очікувань стосовно взаємозалежності між фінансовими та операційними даними.

Досліджуючи значення терміну «аналітичні процедури», звернемося до наукових праць провідних вчених у цій галузі.

Українські вчені, зокрема такі як В.С. Рудницький і О.М. Бунда, під аналітичними процедурами бачать «аналіз та оцінку як фінансової, так і нефінансової інформації, що дає змогу аудиторів виявити незвичні тенденції чи викривлення для: зменшення ризиків суттєвого викривлення інформації до прийнятно низького рівня; зменшення обсягів «точних» аудиторських процедур, а, відповідно, і часу на проведення аудиту; формування висновку стосовно того, чи узгоджуються фінансові звіти в загальному із аудиторським розумінням бізнесу клієнта» [65].

Інша провідна науковиця Н.І. Дорош під терміном «аналітичні процедури» розуміє «вид незалежних процедур, суть яких полягає у виявленні, оцінці та аналізі показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. Аналітичні процедури являють собою різновидність перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних і тенденцій» [15].

Зарубіжні вчені, зокрема, А. Аренс та Дж. Лоббек під аналітичними процедурами розуміють «оцінку фінансової інформації на основі вивчення ймовірних відношень між фінансовими та нефінансовими даними, в тому числі зіставлення записаних сум з тими сумами, які визначив аудитор» [5].

Аналітичні процедури, на думку таких науковців, як Ф.Л. Дефлиз, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш є «різновидом перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних та тенденцій змін. Аналітичні процедури передбачають аналіз бухгалтерських записів, пошук документів про «підозрілі суми» і джерела інформації, які при виявленні вимагають проведення подальших перевірок» [6].

Отже, підсумовуючи наведене вище та проаналізувавши вітчизняну та зарубіжну економічну літературу варто наголосити, що практично усі вчені у сфері аудиту єднаються і формулюють спільну ідею щодо дефініції зазначеного поняття «аналітичні процедури». Тобто у сутність цього терміну вони вкладають методики порівняння наявної фінансової інформації із різноманітними фінансовими та нефінансовими показниками.

У МСА 520 «Аналітичні процедури» представлено таке трактування поняття «аналітичні процедури» - це «оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих» [46].

Перед використанням таких аналітичних процедур необхідно дослідити їх доцільності. Заслуговує на увагу думка О.А. Петрик та І.О. Мариніч котрі відзначають, що «вагома частина суттєвих відхилень та помилок, які знаходяться у фінансовій звітності, виявляються саме за допомогою аналітичних процедур» [51]. Підтверджують цю думку й Є.В. Мних та Н.С. Барабаш, котрі більш конкретизують: «при виконанні аналітичних процедур можуть бути виявлені понад третину помилок та викривлень» [44].

Практичні показники залежать від ефективності застосування аналітичних процедур, зазначає Дж. Роберсон у своїй роботі «Аудит», адже ґрунтуючись на власних експериментах щодо істотних перекручень бухгалтерської звітності, виявлених під час багатьох застосованих ним аудиторських випробувань, вбачає позитив. Саме через проведення ряду аналітичних процедур ним було виявлено 27,1 % усіх перекручень (при цьому, якщо ще й застосовувати розширене визначення зазначеного вище терміну «аналітичні процедури», то дана цифра може підійнятися навіть до 45,6 %).

Отже, аналітичні процедури є вагомим способом отримання аудиторських доказів. Крім того, вони ще й відіграють немалу роль і у

оптимізації показників трудомісткості власне проведення дій при аудиторській перевірці. Тобто, застосування аналітичних процедур допускає аудитору шанс одержати вагомий масштаб необхідної для нього інформації, при цьому затрачаючи вкрай менше, ніж при застосуванні глибокого та детального тестування. Також з тотальним збільшенням частини супровідних послуг та розширенням доручень у суцільному діапазоні функціонування аналітичних послуг зумовлено ініціативним розвитком ринку.

Погоджуємося із тою думкою, що побутує сьогодні, з приводу терміну «аналітичні процедури», який ледве значитиме аналіз діяльності економічного суб'єкта фінансово-господарської. Проте, як справедливо зауважила О.Ю. Попель «аналітичні процедури використовуються вже при оцінці вірогідності бухгалтерської звітності економічного суб'єкта, а аналіз його фінансово-господарської діяльності починається тільки після того, як вірогідність встановлена, оскільки аналізувати фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта при недостовірності його бухгалтерської звітності безглуздо» [58].

Підсумовуючи усе описане вище вважаємо, що аналіз фінансової та господарської діяльності суб'єкта господарювання починається у місці, де закінчується аудит даного суб'єкта (а тому, і аналітичні процедури). Водночас аналітичні процедури аудиту і аналіз фінансово-господарської діяльності містять багато колективних прийомів, позаяк ґрунтуються на тих же методах економічного аналізу. Ось чому аналіз фінансового стану підприємства слід символічно відносити до фінального етапу аналітичних процедур.

Детально дослідивши призначення, значення та характер використання аналітичних процедур відмітимо, що під аналітичними процедурами в аудиті слід розуміти комплексне поняття, яке формується із допомогою двох об'єднань, в частині застосування аналізу як загальнонаукового методу пізнання та застосування важелів економічного аналізу як системи професійних знань.

Тому перед тим, як у третьому розділі говорити про аналіз ефективності використання об'єктів основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс» варто виокремити ряд завдань, які можна та потрібно розв'язати із застосуванням економічного аналізу (саме як складового фрагмента аналітичних процедур аудиту) у щоденній практичній аудиторській роботі:

- отримання всебічного бачення про суцільний стан ТОВ «Монтажбудсервіс» (тобто, оцінка валового фінансово-економічного стану підприємства, знайомство із масштабами і природою діяльності тощо). Подібний аналіз є найефективнішим саме на етапі планування, адже дає можливість визначити загальні об'єми та характер здійснюваних процедур;

- розшукування «вузьких місць» через виявлення нетрадиційних тенденцій, приголомшливих необґрунтованих зламів економічних показників, незбіжності основних залежностей. Слід відзначити, що лише власне факти різючих перемін у системі показників не виступають доказами присутності якихось помилок, шахрайства, махінацій, недостовірності окремих даних чи показників фінансової звітності, а лишень звертають увагу аудитора на окремі ділянки обліку, де варто більше ґрунтовно та детально обстежити причинно-наслідкові зв'язки між зазначеними процесами;

- поняття шансів отримання майбутньої впевненості у безперервній подальшій діяльності ТОВ «Монтажбудсервіс» (на дотримання прописаного у законодавстві принципу безперервності діяльності підприємства). Така думка може сформуватися при отриманні результатів рахунків ряду окремих загальних аналітичних показників фінансового стану (наприклад, значень коефіцієнтів ділової активності, ліквідності, фінансової стійкості, різних видів рентабельності), або через застосування особливих спеціального розроблених методик дослідження ймовірності банкрутства (яскравим прикладом є Z-модель Альтмана, застосування коефіцієнту Бівера тощо) [10].

У час проведенні аудиту застосовуються окремі методичні прийоми економічного аналізу. Серед основних є методи порівняльного, вертикального та трендового аналізу, проведення балансового

підсумовування, використання абсолютні та відносні показників та величин, план-фактний та факторний, регресійний аналіз, детальний аналіз рядів динаміки тощо. Власне методи порівняння та використання відносних величин є саме тими ключовими методами аналізу, які є головними аналітичними процедурами в процесі аудиту.

Нагадаємо, що проведення аудиту, як ми вже описували вище, передбачає такі його стадії: підготовчу, організаційну, технологічну та результативну. З огляду на таку періодизацію підтверджуємо, що на підготовчому і організаційному етапі точно мусимо застосовувати такі аналітичні методи як попередня думка щодо фінансового стану клієнта для прийняття остаточного рішення про організацію співпраці із таким клієнтом, для формулювання характеру, термінів та обсягів аудиторських процедур, що потрібні для формування аудиторського висновку.

На технологічному етапі при провадженні обов'язкового аудиту реалізовується друга складова аналітичних процедур – тобто застосування аналізу власне як загального наукового методу, як способу мислення, порівняльними процедурами різного характеру.

Якщо мова йде про договір проведення ініціативного аудиту окремого об'єкта обліку або замовлення проведення аналізу як замовної послуги, то прийоми економічного аналізу застосовуватимуться на всіх без виключення стадіях.

Отже, починаючи з етапу планування майже усі практикуючі аудитори використовують у своїй роботі аналітичні процедури для цілей знайомство із бізнесом та діяльністю клієнта, для експертної оцінки обсягів необхідних аудиторських операцій у процесі планування подальшої аудиторської перевірки.

У таблиці 2.3 представлено систематичність застосування окремих аналітичних процедур на різних стадіях аудиту.

Таблиця 2.3

Можливості застосування методичних прийомів економічного аналізу на окремих етапах аудиту

Етап аудиту	Мета застосування	Аналітичні процедури
<i>Надання згоди на проведення аудиту</i>	Отримання впевненості у здатності клієнта вчасно та в повному обсязі розрахуватись за виконану роботу; збір та систематизація загальної інформації про клієнта	Аналіз фінансового стану, платоспроможності
<i>Етап планування</i>	Пошук вузьких місць, які потребують ретельного вивчення, визначення зон найбільшого ризику; підвищення ефективності процесу планування; розподіл часу та встановлення обсягів аудиторських процедур	Метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендові). Індекси, відносні величини
<i>Здійснення аудиторських процедур по суті</i>	Виявлення звичайних та надзвичайних відхилень показників, залишків та оборотів на рахунках бухгалтерського обліку, оцінка тренду динамічного ряду, визначення загальних тенденцій та суттєвих відхилень від них, отримання знань про причини, які обґрунтовують ту чи іншу зміну; встановлення причинно-наслідкових зв'язків між явищами і різними результативними показниками, оцінка адекватності їх зміни	Метод порівняння: (горизонтальний, вертикальний, трендовий). Абсолютні, відносні середні величини, факторний аналіз
<i>Формування робочих документів аудитора</i>	Застосування аналітичних процедур та висновки за результатом їх проведення повинні знайти відображення в робочих документах аудитора, із відповідним розкриттям причинно-наслідкових зв'язків	Реалізується принцип економічного аналізу: адекватності тлумачення
<i>Формування аудиторського висновку</i>	Аналітичні розрахунки та викладки використовуються для доведення отриманих висновків, оцінки загального стану господарської одиниці та її структурних підрозділів для переконання у виявлених усіх незвичних коливань, тощо	Методика аналізу фінансового стану, всі методичні прийоми, які використовувались раніше

Підсумовуючи вище наведене та проаналізувавши подану інформацію, що представлена у таблиці 2.3, відмітимо, що застосовуючи однакові прийоми економічного аналізу у різноманітних комбінаціях та з відмінною метою можна здобути різний остаточний результат.

Погоджуємося із думкою професора М.Р. Лучка, який наголошує, що «застосування того чи іншого методу або ж прийому аналізу на практиці завше пов'язане із усвідомленням вибору аудитора. Отримуючи аудиторські докази та формуючи думку, він повинен враховувати аргументи, обґрунтовуючи свої твердження» [32]. Тобто формуючи програму аудиту основних засобів та для отримання повної інформації про об'єкт аудиту необхідно використовувати аналітичні методи та прийоми.

Висновки до розділу 2

У роботі надано перелік документації досліджуваного підприємства, що виступатимуть інформаційними джерелами для проведення аудиту основних засобів, визначено перелік завдань, які при цьому повинні бути вирішені. Для забезпечення виконання зазначених завдань аудиту основних засобів, у першу чергу, потрібно розуміти сутність об'єктів аудиту основних засобів. Тому наголосимо, що ними є групи основних засобів, що знаходяться у розпорядженні підприємства, усі види їх оцінок (тобто їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна і відновлювана вартість), оформленні документи, що характеризують операції з основними засобами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку; економічні й технічні характеристики груп основних засобів; і в цілому організація обліку та становище внутрішнього їх контролю.

Встановлено, що процес аудиту основних засобів визначається такою послідовністю: складання аудитором загальної стратегії, розробка плану аудиту, безпосередня реалізація аудиторської перевірки адекватно до визначених планом пунктів. Тобто, послідовність аудиторської перевірки формується шляхом вирішення завдань від загального до конкретного або навпаки. На нашу думку, доцільнішим є застосування підходу від загального до конкретного. Проте, нормативним актами цю процедуру не визначено і кожен аудитор в праві самостійно вибирати черговість своєї діяльності у

залежності від особливостей функціонування свого клієнта-замовника та пунктів умов укладеного із ним договору.

Отже, здійснивши перевірку правильності складання бухгалтерських проведення з обліку основних засобів та нарахованої амортизації на основні засоби ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2021 рік бачимо, що викривлень, порушень методики ведення обліку основних засобів не виявлено, тобто облік ведеться відповідно до чинного законодавства у сфері обліку. Всі кореспонденції по обліку основних засобів складені на рахунках, зазначених в плані рахунків.

Отже, аналітичні процедури є вагомим способом отримання аудиторських доказів. Крім того вони ще й відіграють немалу роль і у оптимізації показників трудомісткості власне проведення дій при аудиторській перевірці. Тобто, застосування аналітичних процедур допускає аудитору шанс одержати вагомий масштаб необхідної для нього інформації, при цьому затрачаючи вкрай менше, ніж при застосуванні глибокого та детального тестування. Також з тотальним збільшенням частини супровідних послуг та розширенням доручень у суцільному діапазоні функціонування аналітичних послуг зумовлено ініціативним розвитком ринку.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ «МОНТАЖБУДСЕРВІС»

3.1. Аналіз структури, динаміки та ефективності використання основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс»

Для проведення ефективного аналізу структури і динаміки наявних у ТОВ «Монтажбудсервіс» основних засобів основними джерелами інформації виступають: погоджений бізнес-план та план матеріально-технічного розвитку, форма звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма № 2 «Звіт про фінансові результати», форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», зведена форма № 11–ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)», форма № 2-кб (потужності) «Звіт про введення в дію основних фондів, будівель, споруд та потужностей», інформація про уцінку або дооцінку наявних на балансі основних засобів, заповнені та оформлені належним чином інвентарні картки з обліку основних засобів, при проведених ремонтах – відповідно проектно-кошторисна або технічна підтверджуюча документація та інші первинні та зведені документи що застосовуються для цілей обліку наявності та руху основних засобів.

Поділяємо думку науковців, які пропонують розпочинати аналіз основних засобів із вивчення їх фактичної наявності у порівнянні із наявною обліковою інформацією, дослідження їхньої динаміки у часі та структурі (активної та пасивної частини).

Основні засоби ТОВ «Монтажбудсервіс» у відповідності до Наказу про облікову політику поділяють на:

- промислово-виробничі основні засоби;
- непромислові основні засоби;
- основні засоби невиробничого призначення.

Оскільки досліджуване підприємство є промисловим, то промислово-виробничі засоби, що є на його утриманні формують виробничу потужність.

Усі виробничі основні засоби поділяються на активну частину (яка представлена робочими машинами й виробничим обладнанням) і, відповідно, пасивну частину (тобто ті основні засоби, які не беруть безпосередньої участі у виробничому процесі). Окремо виокремлюються підгрупи адекватно до їхнього основного функціонального призначення (тобто, це будівлі і споруди виробничого призначення, окремі склади виробничих запасів та готової продукції, виробниче обладнання, окремі робочі та силові машини, вимірювальні інструменти та пристрої, автомобільний транспорт тощо). Вважаємо, що така детальна класифікація потрібна для вияву прихованих можливостей для підняття ефективності застосування основних засобів на ґрунті оптимізації їхньої конструкції та структури. Особливу увагу потрібно при цьому звертати на коефіцієнти співвідношення активної і пасивної часток у загальній їх структурі, силових і продуктивних машин, адже саме від оптимального їхнього використання напряду залежать такі показники як фондovіддача, рентабельність основних засобів та в цілому фінансове становище підприємства.

Підсумувавши вищевказане можна стверджувати, що в загальному хід реалізації аналізу основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс» повинен здійснюватися у наступній послідовності:

1) вивчається обсяг, структура і динаміка основних засобів підприємства;

2) в складі основних засобів аналізується питома вага активної і пасивної їх частини;

3) оцінюється рух і оновлення основних засобів на основі розрахунку наступних показників: коефіцієнту вибуття основних засобів, який характеризує частку основних засобів, що вибули за аналізований період; коефіцієнту введення в дію нових основних засобів, який характеризує частку введених основних засобів в загальній їх сумі; коефіцієнту оновлення основних засобів, який характеризує приріст нових основних засобів в загальній їх сумі; швидкості оновлення основних засобів, який характеризує

середній період повного їх оновлення; коефіцієнт зносу основних засобів.

Взагалі вивчення стану основних засобів та їх використання є життєво необхідним для забезпечення подальшого їх відтворення та й взагалі є просто важелем підвищення ефективності функціонування підприємства.

Усі аналітичні показники стану й ефективності застосування наявних основних засобів потрібно згрупувати у наступні три комплексні групи, які розкривають:

1) забезпечення досліджуваного підприємства потрібними йому для провадження діяльності основними засобами;

2) ситуацію із наявністю та технічними характеристиками основних засобів;

3) продуктивність вжитку основних засобів.

Досліджуючи склад основних виробничих потужностей ТОВ «Монтажбудсервіс», їх потрібно поділити на активну й пасивну частини, обов'язково обчисливши частку кожної із попередньо названих груп. У подальшому потрібно детально вивчити зміну співвідношення між ними. Позитивною тенденцією в зміні основних засобів є перевищення темпів росту виробничих засобів порівняно з невиробничими, активної їх частини над пасивною. Це свідчить про правильну економічну політику підприємства щодо підвищення ефективності використання основних засобів. Хоча підвищення питомої ваги активної частини основних засобів характеризує прогресивність структури, ріст технічної оснащеності підприємства, сприяє збільшенню випуску продукції, росту фондівіддачі, але в той же час відсутність пасивної частини основних засобів, її низька частка свідчить про відсутність нормальних умов праці, веде до травматизму зниження продуктивності праці тощо.

Аналіз основних засобів починають з оцінки їх наявності, стану, структури і динаміки у звітному періоді. При цьому необхідно зрівнювати ритми їх переміни з динамікою збільшення вартості виготовлюваної готової продукції або об'ємів виготовлення продукції у натуральних показниках.

Позитивною при цьому вважається ситуація, коли останній із зазначених показників буде мати більш високі темпи збільшення у порівнянні із основними засобами.

Для вивчення наявності, складу і структури основних виробничих засобів ТОВ «Монтажбудсервіс» нами було використано річну звітність підприємства, а саме дані, що містяться у формі № 5 «Примітки до фінансової звітності», формі № 1 «Баланс» (аналогічні показники можна взяти з статистичної форми № 11-03 річного звіту підприємства), на підставі яких нами було складено таблицю 3.1. До даної таблиці окрім інформації про основні засоби було подано й показники інших необоротних матеріальних активів для кращого розуміння складу цієї групи активів у балансі досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.1

Наявність, рух та динаміка необоротних матеріальних активів
(за первісною вартістю) на ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2021 рік

№ з/п	Групи основних засобів	На початок року		Надходження за рік		Вибуття за рік		На кінець року		Відхилення на кінець року від початку	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	Будинки та споруди	2561	54,4	0	0	0	0	2561	50,7	0	-3,7
2	Машини та обладнання	1564	33,2	209	45,4	49	44,5	1724	34,1	160	0,9
3	Транспортні засоби	307	6,6	203	44,0	0	0	510	10,1	203	3,5
4	Інструменти, прилади, інвентар	128	2,7	8	1,7	23	20,1	113	2,2	-15	-0,5
5	Інші основні засоби	49	1,0	0	0	33	30	16	0,3	-33	-0,7
6	Бібліотечні фонди	3	0,1	0	0	0	0	3	0,1	0	0
7	Малоцінні необоротні матеріальні активи	79	1,7	22	4,8	0	0	101	2,0	22	0,3
8	Інші необоротні матеріальні активи	13	0,3	19	4,1	5	4,6	27	0,5	14	0,2
Разом		4704	100	461	100	110	100	5055	100	351	0

Аналізуючи наведені дані таблиці 3.1 необхідно відмітити: вартість необоротних матеріальних активів (без капітальних інвестицій) підприємства за звітний рік в цілому збільшилось на 351 тис. грн; причому відбулося збільшення вартості машин та обладнання (активної частини) на 160 тис. грн, їх питома вага збільшилась на 0,9 %, відбулось також збільшення вартості транспортних засобів на 203 тис. грн, питома вага їх збільшилася на 3,5 %. Збільшилась також величина малоцінних необоротних матеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів (відповідно на 14 і 22 тис. грн).

Зменшилась величина інших основних засобів та інструментів, приладів та інвентаря відповідно на 15 і 33 тис. грн.

У наступному етапі для підсумовуючої оцінки змін основних засобів за звітний досліджуваний період і характер цих змін необхідно обраховувати коефіцієнти оновлення основних засобів, їх введення, виходу, приросту та відтворення основних засобів.

Коефіцієнт оновлення (*Кон.*) відображає інтенсивність оновлення основних засобів і обчислюється за формулою:

$$Кон. = З\ пост. / З\ кін. р., \quad (3.1)$$

де *З пост.* – вартість основних засобів, що надійшли за відповідний період;

З кін. р. – вартість основних засобів на кінець року.

Цей коефіцієнт рекомендується розраховувати:

- за всіма основними засобами та названими вище групами промислово-виробничого призначення, зокрема активною їх частиною;

- за окремими групами промислово-виробничих засобів;

- за основними видами устаткування.

Коефіцієнт введення ($K_{вед.}$) обчислюють як відношення введених в дію основних засобів до вартості засобів на кінець відповідного періоду:

$$K_{вед.} = Z_{введ.} / Z_{кін. п.}, \quad (3.2)$$

де $Z_{введ.}$ – вартість введених в дію основних засобів.

Для повнішого аналізу доцільно порівняти коефіцієнт оновлення за активною частиною з коефіцієнтом оновлення за всіма основними засобами (промислово-виробничими) і вивчити, за рахунок якої саме частини основних засобів більшою мірою відбувається їх оновлення. Якщо отримаємо вищий коефіцієнт оновлення щодо за частини основних засобів, що є активною, то аудиторю це дає підставу для висновку, що оновлення основних засобів відбувається власне через активну частину (що при наявності всіх інших рівних умов має позитивну дію на показник фондівіддачі основних засобів).

Процес оновлення основних засобів передбачає вивчення характеру їх вибуття. Оцінку вибуття основних засобів проводять за коефіцієнтом вибуття ($K_{виб.}$), який формулює степінь інтенсивності виходу основних засобів із виробничого процесу й рахується як співвідношення вартості основних засобів, вибутих із обороту за звітний період ($Z_{виб.}$) до суми вартості основних засобів на початок цього ж самого періоду ($Z_{поч.п.}$):

$$K_{виб. Oz} = Z_{виб.} / Z_{поч. п.} \quad (3.3)$$

У ході аналізу процесу оновлення та вибуття основних засобів повинні бути взаємно оцінені. Для цього вивчають коефіцієнт приросту ($K_{пр.}$) основних засобів. Цей коефіцієнт характеризує рівень приросту основних засобів (окремих груп) за належний період і рахується як відношення суми їх приросту ($Z_{введ.} - Z_{виб.}$) до вартості основних засобів на початок досліджуваного періоду:

$$K_{np.} = (Z_{введ.} - Z_{виб.}) / Z_{поч. р.} \quad (3.4)$$

Не може залишатися поза увагою технічний стан основних засобів. Для цього при аналізі основних засобів слід обчислювати та вивчати власні узагальнюючі показники їх технічного стану. Такими показниками є коефіцієнт зношеності основних засобів та коефіцієнт їх придатності.

Коефіцієнт зношеності ($K_{зн.}$) позначається через відношення вартості зношеності ($C_{зн.}$) за аналізований період до початкової вартості цих же основних засобів ($Z_{п.}$):

$$K_{зн.} = C_{зн.} / Z_{п.в.} \quad (3.5)$$

Цей коефіцієнт показує міру зношеності основних засобів, що перебувають в експлуатації, тобто ту частину вартості засобів, яка перенесена на готовий (створений на них) продукт.

Коефіцієнт придатності ($K_{np.}$) рахується через відношення залишкової вартості основних засобів ($B_{з.}$) до їх вихідної вартості ($B_{п.}$):

$$K_{np.} = B_{з.} / B_{п.} \quad (3.6)$$

Чим менший розмір коефіцієнта зношеності і відповідно більша величина коефіцієнта придатності, то вважається, що є кращим і технічний стан зазначених основних засобів.

Слід мати на увазі, що економічна зношеність основних засобів, обчислена за нормами амортизації, не відповідає їх фізичній та моральній зношеності. Тому наведені показники зношеності лише відносно характеризують ступінь зношеності.

Для більш глибокого дослідження та розробки заходів з підвищення ефективності використання основних засобів необхідно вивчити віковий склад різноманітних видів устаткування ТОВ «Монтажбудсервіс». Віковий склад формує бачення щодо рівня технічних характеристик наявних основних засобів

та, безумовно, ступінь їх морального та фізичного зносу, надає перспективи сформуванню переліку груп придатного устаткування, груп устаткування, що потребує капітального (чи поточного) ремонту, або непридатне до використання устаткування та таке устаткування, яке потрібно списати через технічну непридатність. З метою проведення такого аналізу, все діюче у ТОВ «Монтажбудсервіс» устаткування потрібно згрупувати за видами, а всередині кожного виду – за тривалістю його використання. Досліджуючи структуру вікового складу наявних у користуванні видів устаткування, слід виходять з обставини, що строк сім (у окремих галузях може бути й десять) років є самою обґрунтованішою для заміни діючого устаткування. У ході аналізу визначають питому вагу устаткування за віковими групами у вибірках до 5 років, від 5 до 10 років, від 10 до 20 років, понад 20 років, порівнюють діючі строки експлуатації з нормативними. Окрім того, виявляють устаткування, використання якого не може забезпечити належного рівня фондоддачі.

Результати аналізу показників стану основних засобів та інших необоротних матеріальних активів досліджуваного підприємства ТОВ «Монтажбудсервіс» подано у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз показників стану основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ТОВ «Монтажбудсервіс»

Показники стану ОЗ і НМА	2020 рік	2021 рік	Абсолютне відхилення
1. Наявність ОЗ та інших НМА на початок року, (тис. грн)	4105	4704	599
2. Надійшло активів за рік, (тис. грн)	650	461	-189
3. Вибуло активів за рік, (тис. грн.)	51	110	59
4. Наявність ОЗ та інших НМА на кінець року, (тис. грн)	4704	5055	351
5. Коефіцієнт оновлення (2 / 4)	0,14	0,09	-0,05
6. Коефіцієнт вибуття (3 / 1)	0,01	0,02	0,01
7. Знос активів, тис. грн	1872	2111	239
8. Коефіцієнт зносу (7 / 4)	0,40	0,42	0,02
9. Коефіцієнт придатності (1 - ряд. 8)	0,60	0,58	-0,02

За даними наведеної таблиці 3.2 коефіцієнт оновлення виробничих основних засобів випереджає коефіцієнт їх вибуття. За минулий рік таке перевищення склало 0,14 проти 0,01 пункту, а за звітний – 0,09 проти 0,02 пункти. Це свідчить про те, що оновлення основних засобів на підприємстві відбувається в основному за рахунок придбання нових засобів, а не заміни старих, зношених, що призводить до накопичення застарілого обладнання і стримує зростання економічної ефективності основних засобів.

Аналіз стану основних засобів засвідчив, що коефіцієнт зносу у звітному році збільшився на 0,02 пункти і виходить, що основні засоби майже наполовину зношені. На відміну від минулого року у звітному на підприємстві надійшло значно більше основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, ніж вибуло. В цілому відбувся приріст основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на 351 тис. грн.

Необхідно детально вивчити стан справ на підприємстві та чи достатньо буде наявних основних засобів для забезпечення нормальної роботи підприємства. Не є таємницею те, що виробнича потужність регулюється шляхом впровадження у дію нових основних засобів, поліпшення стану існуючих або ліквідація старого і непотрібного устаткування. Все це важливо передбачити при проектуванні виробництва готової продукції. Аналізуючи застосування своїх виробничих потужностей потрібно і важливо розрізняти проектну (або плановану) і реально діючу потужність. Реальна потужність може бути вищою за планово-проектну у зв'язку з непереборними обставинами, проте фактичний обсяг створення готової продукції ніколи не може перевершити фактичну (заявлену виробником) потужність підприємства. Тобто, підприємству необхідно порівняти фактичну потужність наявних основних засобів із запланованим обсягом виробництва продукції.

Погіршення зазначених показників можуть означати серйозні проблеми з оновленням виробничого устаткування на досліджуваному підприємстві, відсутність коштів для фінансування цих потреб. Розглядаючи рівень

спрацювання основних засобів, розуміють перш за все їх фізичне зношення. Проте, не варто відкидати поняття ще й морального старіння наявних основних засобів, що також невідворотно набагато погіршує становище суб'єкта господарювання.

Забезпеченість підприємства основними засобами характеризується показниками фондомісткості, фондо-, техно- та енергоозброєності праці, коефіцієнтом реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства, а також наявністю, складом і відповідністю фактичного парку обладнання за видами необхідному для виконання планового обсягу виробництва продукції.

Підсумковими ознаками забезпеченості ТОВ «Монтажбудсервіс» основними засобами є взаємопов'язані показники фондоозброєності праці та технічна озброєність праці.

Показник фондоозброєності характеризується відношенням середньорічної оцінки промислових виробничих засобів до середньоспискової кількості виробничого персоналу у найтривалішу зміну. Водночас показник технічної озброєності праці визначається співвідношенням вартості виробничого устаткування підприємства до його середньоспискової звітної чисельності робітників.

При проведенні аналізу потрібно зіставляти темпи збільшення технічної озброєності праці з темпами збільшення продуктивності праці працівників. І зрозуміло, що позитивним явищем є випередження темпів збільшення продуктивності праці.

Особливо в умовах економічної кризи та оголошеного військового стану в Україні суттєво скоротились масштаби виробництва чималої кількості підприємств. Це, у свою чергу, призвело до формування залишків неефективних основних засобів, що є негативним явищем та має прямий вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

Розглянемо значення цих показників на досліджуваному підприємстві. Для аналізу використаємо дані таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз показників забезпеченості основними засобами
ТОВ «Монтажбудсервіс»

Показник		2020	2021	Відносне відхилення %
1.	Первісна вартість основних засобів на кінець періоду та інших НМА, (тис. грн)	4105	4704	14,6
2.	Сума зносу основних засобів, (тис. грн)	1872	2111	12,8
3.	Залишкова вартість основних засобів, (тис. грн)	2233	3593	16,1
4.	Вартість активів підприємства, (тис. грн)	6122	7205	17,7
5.	Середньорічна вартість основних засобів, (тис. грн)	3919	4405	12,4
6.	Середньооблікова чисельність працюючих, ос.	41	39	-4,9
7.	Втрачено електроенергії на технологічні цілі, (тис. грн)	132	117	-11,6
8.	Обсяг випущеної продукції, (тис. грн)	8707	7120	18,2
9.	Фондомісткість (п.5 / п.8)	0,45	0,62	37,8
10.	Фондоозброєність (п.5 / п.6)	95,6	112,9	18,1
11.	Енергоозброєність (п.7 / п.6)	3,2	3,0	-6,3
12.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства (п.3 / п.4)	0,364	0,359	-1,4

Проведений аналіз засвідчив, що показник фондоозброєності виріс на 18,1 %, що є позитивним фактором. Проте, негативним явищем є збільшення фондомісткості порівняно з минулим роком на 37,8 %. Тепер на кожен гривню продукції припадає 62 коп. замість 45 коп. основних засобів минулого року.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства зменшився на 1,4 % порівняно з минулим роком, що не є надто критичним для виробничого процесу і ліквідності балансу.

Коефіцієнт енергоозброєності теж знизився на 6,3%, але це є позитивним явищем, оскільки зменшення цього показника разом із ростом обсягу виготовленої продукції свідчить про енергоощадливі технології, які практикують на підприємстві.

У загальному, можна зробити висновок, що коефіцієнти оновлення є недостатніми і разом із значним зношенням основних засобів (більше 50%) такий стан речей може спричинити певні проблеми у використанні основних

засобів в недалекому майбутньому.

Отже, підсумовуючи загалом отримані показники вважаємо, що основні засоби на підприємстві використовуються відносно ефективно, хоч основні засоби є дещо застарілими. Проте, наразі невідомо чи будуть ці показники найблищим часом кращими. Зважаючи на перебування країни в стані війни у керівництва поки немає в планах інвестування у нові виробничі потужності.

3.2. Пропозиції щодо підвищення ефективності використання основних засобів

Зважаючи на перебування України у стані війни, щоденних руйнуваннях наявних у підприємств зони бойових дій основних засобів перед керівництвом постає чимало нових викликів та загроз. Попри першочергові завдання із збереження виробничих потужностей своїх підприємств, колективів своїх працівників, релокації бізнесів у «відносно спокійних регіонах залишається поширеним питанням підвищення ефективності використання наявних основних засобів. Не є винятком і ТОВ «Монтажбудсервіс». Дослідивши та вирішивши дані питання досліджуване підприємство зможе покращити свій фінансовий стан, а також свою конкурентоспроможність на ринку.

Роль основних засобів у діяльності підприємства залежить від їх наявності, руху, стану та ступеня використання. Перш за все, на підприємстві потрібно вирішити ряд проблем, від яких залежить ефективне використання основних засобів, а саме:

- їх збереження;
- модернізація;
- переоснащення.

Знаючи наявність і стан основних засобів на підприємстві це дає можливість для проведення їх аналізу та розрахунку їх техніко-економічних показників, визначення їх шляхів підвищення ефективності використання, а також розрахунок необхідної величини залучених коштів для купівлі нових

основних засобів у зв'язку із фізичним та моральним зносом уже існуючих на підприємстві. Підвищення ефективності використання основних засобів є найважливішою проблемою у процесі аналізу діяльності господарюючого суб'єкта.

Ефективність використання основних засобів – це отриманий результат у вигляді ефекту, який співвідноситься із витраченими ресурсами [39]. Зростання продуктивності праці, обсягів виробництва та поліпшення якості продукції чи наданих послуг залежить від ефективності використання основних засобів ТОВ «Монтажбудсервіс».

Основні засоби на підприємстві поділяються на дві групи:

- 1) Виробничі основні засоби;
- 2) Невиробничі основні засоби.

Основні засоби, які беруть участь у виробництві тривалий проміжок часу та зберігають свою натуральну форму належать до виробничих основних засобів. Їх вартість переноситься на вартість виробленого продукту чи наданих послуг поступово або у міру їх використання. Оновлення основних засобів відбувається за рахунок капітальних вкладень.

Житлові будинки, об'єкти соціально-культурного та побутового обслуговування, що не використовуються у господарській діяльності господарюючого суб'єкта, але перебувають на його балансі відносяться до невинробничих основних засобів.

Невинробничі основні засоби не переносять своєї вартості на вироблений продукт чи надані послуги, оскільки не беруть участі у процесі виробництва. Відновлюються невинробничі основні засоби за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні ТОВ «Монтажбудсервіс».

Відповідно до Податкового кодексу України основні виробничі засоби поділяються на 16 груп, тому співвідношення окремих груп визначає їх структуру. Зростання виробництва, зниження собівартості наданих послуг, а також збільшення грошових коштів на підприємство залежить від підвищення рівня питомої ваги активної їх частини.

На рисунку 3.1 наведено склад основних виробничих засобів ТОВ «Монтажбудсервіс», які підприємство використовує у своїй господарській діяльності.



Рис. 3.1. Склад основних виробничих засобів ТОВ «Монтажбудсервіс»
(сформовано автором на основі даних досліджуваного підприємства)

Для того, щоб оптимально підвищити питому вагу машини, устаткування, тобто власне саме активної частини основних засобів, які використовуються при виробництві чи наданні послуг, підприємству необхідно обміркувати в яку групу основних засобів вкладати кошти. Але для забезпечення функціонування активної частини основних засобів необхідна і їх пасивна частина, а саме: будівлі, споруди, інвентар.

На структуру основних засобів підприємства впливає ряд таких факторів:

- рівень автоматизації та механізації;
- рівень спеціалізації та кооперації;
- кліматичні та географічні умови розміщення підприємства;

- співвідношення між різними видами капітальних робіт, а саме будівництвом нових чи реконструкцією діючих підприємств.

Структура основних засобів по різному змінюється залежно від кожного фактору.

До основних засобів підвищення та поліпшення структури основних засобів на підприємстві можна віднести:

- оновлення та модернізацію наявного обладнання;
- ефективне використання додаткових виробничих приміщень, які знаходяться на території підприємства;
- ліквідацію неефективного та зайвого устаткування.

Відтворення основних засобів відбувається у безперервному їх процесі оновлення, яке поділяється на просте та розширене.

Суть простого відтворення полягає у тому, що воно здійснюється в тому ж обсязі, коли відбувається заміна окремих зношених частин або деталей основного засобу чи заміна старого устаткування на аналогічне, а саме тоді, коли постійно відновлюється попередня виробнича потужність.

Суть розширеного відновлення полягає у кількісному та якісному збільшенні діючих основних засобів чи придбанні нових основних засобів, які забезпечать високий рівень продуктивності устаткування.

Основними характерними ознаками процесу відтворення основних засобів на підприємстві є:

- поступове перенесення вартості основних засобів на вартість виробленої продукції чи наданих послуг;
- відтворення основних засобів одночасно відбувається із рухом їхньої споживчої вартості;
- нарахування амортизаційних відрахувань здійснюється шляхом накопичення в грошовому вимірнику частково перенесеної вартості використовуваних у господарській діяльності основних засобів на новостворену готову продукцію чи собівартість наданих послуг;

- основні засоби на підприємстві поновлюються в натуральній формі протягом певного періоду, що дає можливість маневрувати коштами амортизаційних відрахувань.

Просте відтворення основних засобів здійснюється у таких формах:

- заміна зношених чи застарілих основних засобів;
- капітальний ремонт діючих основних засобів.

Просте відтворення відбувається у кожному наступному циклі зі створенням основних засобів у попередніх обсягах та з однаковою якістю.

Основним джерелом фінансування заміни зношених деталей основних засобів є нарахована сума амортизації, а джерелом для оплати подальшого розширеного відтворення використаних основних засобів є використання деякої частини виготовленого на них додаткового продукту. Конкурентоспроможність на ринку виступає головним важелем щодо оновлення основних засобів на підприємстві. Саме конкуренція мотивує підприємство здійснювати прискорене списання із балансу основних засобів для подальшого нагромадження своїх фінансових ресурсів, котрі застосовуватимуться для подальшого вкладення цих коштів у новий основний засіб, який буде прогресивно працювати, запровадження нових технологій і т. д.

Для того, щоб оцінити резерв підвищення ефективності основних засобів необхідно мати інформацію про реальний рівень їх використання та можливості його поліпшення. Підвищення ефективності використання основних засобів можливе за умови використання таких двох методів: інтенсивного та екстенсивного.

Суть інтенсивного методу полягає у підвищенні завантаження устаткування та збільшення рівня використання потужності основних засобів.

До основних напрямків підвищення інтенсивного використання устаткування на ТОВ «Монтажбудсервіс» є:

- вдосконалення технологій та покращення організаційного виконання робіт;

- тривалість виробничого циклу і наявність в ньому різних циклів і стадій ведення робіт у невизначеній послідовності;

- правильний вибір робочих машин та устаткування;

- впровадження нових сучасних технологій;

- своєчасна заміна та модернізація фізично спрацьованого та технічно застарілого обладнання.

Суть екстенсивного методу полягає у збільшенні тривалості робочого часу, скороченні внутрішньо змінних і цілозмінних втрат робочого часу та підвищенні коефіцієнта змінності.

До основних напрямків підвищення екстенсивного використання устаткування на підприємстві слід віднести:

- безперебійне постачання підприємству матеріалів, сировини, палива та електроенергії;

- залежність виробничого процесу від природних факторів, зокрема кліматичних і метеорологічних умов, що зумовлює подорожчання робіт у зимовий період;

- рухомість будівельних організацій, їх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт з одного об'єкта на інший, що призводить до додатково понесених витрат;

- довготривалість будівництва, що спричиняє до великого обсягу незавершеного будівництва;

- позбавлення причин неритмічної роботи досліджуваного підприємства, що може зумовити до недовикористання виробничого устаткування в принципі та у часі, тобто до його простоїв.

- різні способи ведення робіт і. т. д.

Поліпшення екстенсивного завантаження засобів праці на підприємстві сприяє зниженню частки недіючого устаткування і введення в експлуатацію

зайвого й неефективного використовуваного устаткування, що призведе до повноцінної двозмінної роботи.

Показники, які віднесені до інтенсивного чи екстенсивного використання устаткування на підприємстві не можуть бути використані самостійно, оскільки вони показують тільки міру використання окремих елементів основних засобів. Тому, щоб визначити вплив всіх основних засобів на ТОВ «Монтажбудсервіс» слід застосовувати узагальнюючі показники, до яких відносять: показники фондovіддачі, фондомісткості та рентабельності, які були нами розраховані у попередньому питанні.

Фондовіддача визначає загальну віддачу від окремої гривні інвестованої в основні засоби, а її збільшення дозволяє нарощувати питому вагу фонду споживання.

Фондомісткість є оберненим показником на противагу фондovіддачі, та визначає вартість основних засобів, що відноситься до кожної гривні реалізованої продукції чи наданих послуг.

При сучасних умовах господарювання фондovіддача повинна збільшуватися, а фондомісткість мати тенденцію до зменшення.

Відношення операційного прибутку до середньорічної вартості основних засобів підприємства визначає такий показник, як рентабельність основних засобів. Щоб покращити рівень рентабельності основних засобів потрібно мобілізувати внутрішні резерви виробництва, дотримуватись послідовного виконання всіх видів робіт, які спрямовані на поліпшення використання всіх видів ресурсів, збільшення маси прибутку.

Ще однією важливою умовою для покращення резервів ефективності використання основних засобів є використання власних та залучених грошових коштів. Для того підприємству потрібно впроваджувати різні резерви підвищення ефективності використання основних засобів.

Основним показником підвищення рівня ефективності використання основних засобів на підприємстві є зростання обсягів виробленої продукції виконаних робіт чи наданих послуг.

Головною умовою підвищення ефективності використання основних засобів та їх відновлення виступає оптимальний термін експлуатації основних засобів, а в першу чергу їх активної частини. Скорочення термінів експлуатації основних засобів може призвести до прискореного їх оновлення, зменшення морального старіння зниження витрат на їх ремонт, а з іншого боку – це призводить до збільшення собівартості продукції за рахунок амортизаційних сум.

Інтенсивність використання основних засобів підвищується за допомогою технічного вдосконалення засобів праці та технології виробництва, вдосконалення наукової організації праці, виробництва та управління, скорочення строків досягнення проектної продуктивності техніки, а також підвищенню кваліфікації та професійної майстерності працівників підприємства.

Значна кількість резервів підвищення ефективності використання основних засобів на ТОВ «Монтажбудсервіс» залежить від збільшення тривалості роботи машин та механізмів. Сукупність резервів ефективності використання на підприємстві можна виділити в окремі групи:

- 1) Технічне вдосконалення засобів праці.
- 2) Збільшення тривалості роботи машин та обладнання.
- 3) Покращення організації та управління виробництвом.

Узагальнивши вище зазначене, вважаємо за необхідність виокремити основні напрямки підвищення ефективності використання основних засобів на ТОВ «Монтажбудсервіс»:

- установка, монтаж та введення в експлуатацію основних засобів по можливості одночасно;
- збільшення капітальних вкладень в активну частину основних засобів підприємства;
- пошук максимально можливих способів використання продуктивності та інтенсивності вже присутнього у підприємства парку виробничого обладнання;

- використання календарного запасу часу відповідно до технічних рекомендацій обладнання у максимально можливому розмірі;
- визначення належної мотивації та дотримання необхідних умов експлуатації обладнання;
- своєчасне оновлення основних засобів на підприємстві;
- застосування комбінованого способу організації виробничих процесів та підвищення професійно-кваліфікаційного рівня обслуговуючого персоналу;
- включення до виробництва незадіяних основних засобів та рівномірне завантаження їх протягом робочого дня.

Велике значення має підвищення ефективності використання основних засобів. Підприємство, маючи у своєму розпорядженні основні засоби повинно проводити не тільки їх модернізацію, збільшуючи час роботи обладнання, поліпшуючи їх склад і структуру, а й прагнути максимально підвищувати їх ефективність використання за допомогою застосування в більшій мірі інтенсивних методів.

Висновки до розділу 3

Отже, підсумовуючи загалом отримані показники вважаємо, що основні засоби на підприємстві використовуються відносно ефективно, хоча і є дещо застарілими. Проте, чи будуть ці показники кращими наразі невідомо. Зважаючи на перебування країни у стані війни у керівництва поки немає в планах інвестування у нові виробничі потужності.

Для того, щоб оцінити резерв підвищення ефективності основних засобів необхідно мати інформацію про реальний рівень їх використання та можливості його поліпшення, що нами було проведено у попередньому розділі. Вважаємо, що підвищення ефективності використання основних засобів можливе за умови використання таких двох методів: інтенсивного та екстенсивного.

Суть інтенсивного методу полягає у підвищенні завантаження устаткування та збільшення рівня використання потужності основних засобів. До основних напрямків підвищення інтенсивного використання устаткування на ТОВ «Монтажбудсервіс» є: вдосконалення технологій та покращення організаційного виконання робіт; тривалість виробничого циклу і наявність в ньому різних циклів і стадій ведення робіт у невизначеній послідовності; правильний вибір робочих машин та устаткування; впровадження нових сучасних технологій; своєчасна заміна та модернізація фізично спрацьованого та технічно застарілого обладнання.

Суть екстенсивного методу полягає у збільшенні тривалості робочого часу, скороченні внутрішньо змінних і цілозмінних втрат робочого часу та підвищенні коефіцієнта змінності. До основних напрямків підвищення екстенсивного використання устаткування на підприємстві слід віднести: безперебійне постачання підприємству матеріалів, сировини, палива та електроенергії, що в умовах війни є дещо проблематичним та потребує додаткових витрат; залежність виробничого процесу від природних факторів, зокрема кліматичних і метеорологічних умов, що зумовлює подорожчання робіт у зимовий період; рухомість будівельних організацій, їх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт з одного об'єкта на інший, що призводить до додатково понесених витрат; довготривалість будівництва, що спричиняє до великого обсягу незавершеного будівництва; позбавлення причин неритмічної роботи досліджуваного підприємства, що може зумовити до недовикористання виробничого устаткування в принципі та у часі, тобто до його простоїв; різні способи ведення робіт і т. д. Поліпшення екстенсивного завантаження засобів праці на підприємстві сприяє зниженню частки недіючого устаткування і введення в експлуатацію зайвого й неефективного використовуваного устаткування, що призведе до повноцінної двозмінної роботи.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження у кваліфікаційній роботі було отримано наступні висновки та зроблено такі пропозиції:

Із виникненням бухгалтерського обліку, вчені почали застосовувати поняття «основні засоби» та «основні фонди». Прийнято вважати, що термінами «основні фонди» і «основні засоби» визначено одні й ті самі об'єкти, проте перший із термінів використовується в податковому законодавстві, а другий використовується у бухгалтерському обліку. Вважаємо, що не можна ототожнювати поняття основні засоби, основний капітал та основні фонди, адже з позиції бухгалтерського обліку засоби є майном (активом) підприємства, а фонди (капітал) є джерелом утворення майна (пасивом) на підприємстві.

Проаналізувавши визначення понять «основні засоби» та «основні фонди», можна побачити, що науковці по-різному трактують ці поняття, називаючи їх або засобами праці, або матеріальними активами, або матеріально-речовими цінностями, але спільним точно є те, що майже кожен з авторів зазначає, що вони використовуються протягом тривалого періоду і втрачають свою вартість частинами.

Розглянувши діючі нормативні акти, що стосуються аудиту основних засобів, можемо відмітити, що вітчизняні норми практично перегукуються із зарубіжними. А враховуючи перебування України в умовах військового стану зазнають частих змін норми обліку та аудиту для врахування тих обставин, у яких змушені працювати підприємствам. Саме тому аудитор повинен моніторити ці зміни та при плануванні аудиту враховувати їх.

У роботі надано перелік документації досліджуваного підприємства, що виступатимуть інформаційними джерелами для проведення аудиту основних засобів, визначено перелік завдань, які при цьому повинні бути вирішені. Для забезпечення виконання зазначених завдань аудиту основних засобів, у першу чергу, потрібно розуміти сутність об'єктів аудиту основних засобів. Тому наголосимо, що ними є групи основних засобів, які є у розпорядженні

підприємства, усі види їх оцінок (тобто їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна і відновлювана вартість), оформленні документи, що характеризують операції з основними засобами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку; економічні й технічні характеристики груп основних засобів; і в цілому організація обліку та становище внутрішнього їх контролю.

Встановлено, що процес аудиту основних засобів визначається такою послідовністю: складання аудитором загальної стратегії, розробка плану аудиту, безпосередня реалізація аудиторської перевірки адекватно до визначених планом пунктів. Тобто, послідовність аудиторської перевірки формується шляхом вирішення завдань шляхом або від загального до конкретного (або навпаки). На нашу думку, доцільнішим є застосування підходу від загального до конкретного. Проте нормативними актами цю процедуру не визначено і кожен аудитор в праві самостійно вибирати черговість своєї діяльності у залежності від особливостей функціонування свого клієнта-замовника та пунктів умов укладеного із ним договору.

Здійснивши перевірку правильності складання бухгалтерських проведень з обліку основних засобів та нарахованої амортизації на основні засоби ТОВ «Монтажбудсервіс» за 2021 рік бачимо, що викривлень, порушень методики ведення обліку основних засобів не виявлено, тобто облік ведеться відповідно до чинного законодавства у сфері обліку. Всі кореспонденції по обліку основних засобів складені на рахунках, зазначених в плані рахунків.

Досліджено, що аналітичні процедури є вагомим способом отримання аудиторських доказів. Крім того, вони ще й відіграють немалу роль і у оптимізації показників трудомісткості власне проведення дій при аудиторській перевірці. Тобто, застосування аналітичних процедур допускає аудитору шанс одержати вагомий масштаб необхідної для нього інформації, при цьому затрачаючи вкрай менше, ніж при застосуванні глибокого та детального тестування. Також з тотальним збільшенням частини супровідних

послуг та розширенням доручень у суцільному діапазоні функціонування аналітичних послуг зумовлено ініціативним розвитком ринку.

Отже, підсумовуючи загалом отримані показники, вважаємо, що основні засоби на підприємстві використовуються відносно ефективно, хоч є дещо застарілими. Проте, чи будуть ці показники кращими наразі невідомо. Зважаючи на перебування країни у стані війни у керівництва поки немає в планах інвестування у нові виробничі потужності

Для того, щоб оцінити резерв підвищення ефективності основних засобів необхідно мати інформацію про реальний рівень їх використання та можливості його поліпшення. Вважаємо, що підвищення ефективності використання основних засобів можливе за умови використання таких двох методів: інтенсивного та екстенсивного.

Суть інтенсивного методу полягає у підвищенні завантаження устаткування та збільшення рівня використання потужності основних засобів.

До основних напрямків підвищення інтенсивного використання устаткування на ТОВ «Монтажбудсервіс» можна віднести: вдосконалення технологій та покращення організаційного виконання робіт; тривалість виробничого циклу і наявність в ньому різних циклів і стадій ведення робіт у невизначеній послідовності; правильний вибір робочих машин та устаткування; впровадження нових сучасних технологій; своєчасна заміна та модернізація фізично спрацьованого та технічно застарілого обладнання.

Суть екстенсивного методу полягає у збільшенні тривалості робочого часу, скороченні внутрішньо змінних і цілозмінних втрат робочого часу та підвищенні коефіцієнта змінності. До основних напрямків підвищення екстенсивного використання устаткування на підприємстві слід віднести: безперебійне постачання підприємству матеріалів, сировини, палива та електроенергії, що в умовах війни є дещо проблематичним та потребує додаткових витрат; залежність виробничого процесу від природних факторів, зокрема кліматичних і метеорологічних умов, що зумовлює подорожчання

робіт у зимовий період; рухомість будівельних організацій, їх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт з одного об'єкта на інший, що призводить до додатково понесених витрат; довготривалість будівництва, що спричиняє до великого обсягу незавершеного будівництва; позбавлення причин неритмічної роботи досліджуваного підприємства, що може зумовити до недовикористання виробничого устаткування в принципі та у часі, тобто до його простоїв; різні способи ведення робіт і. т. д. Поліпшення екстенсивного завантаження засобів праці на підприємстві сприяє зниженню частки недіючого устаткування і введення в експлуатацію зайвого й неефективного використовуваного устаткування, що призведе до повноцінної двозмінної роботи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Hirst D. E., Koonce L. Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. URL: http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140522023710_9.pdf.
2. McDonnell, C., Kinsella, D. and Healy, E. (2017). Internal audit insights High - impact areas of focus. 1st ed. [ebook] Deloitte. Available at: <https://www2.deloitte.com/con-ent/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/Internal-Audit-Hot-Topics-2017.pdf> [Accessed 22 Oct. 2017].
3. Whittington, P. & Pany, M. (2001). Principles of auditing & other assurance services. New York: Mc Graw-Kill. Coso.org. (2017). Welcome to COSO. [online] Available at: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> [Accessed 23 Sept. 2017].
4. Азрилиян А.М. Великий бухгалтерський словник. Москва, 1999. 1683 с.
5. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. / [Пер. с англ.; гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов]. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
6. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б.]. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
7. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства. *Науковий вісник МНУ ім. В. О. Сухомлинського*. 2016. № 1. С. 33-38.
8. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник. Житомир : ПП Рута, 2000. 448 с.
9. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. *Галицький економічний вісник*. Т. : ТНТУ, 2019. Том 60. № 5. С. 102-111.
10. Винниченко Н.В., Федяй А.Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7536>.

11. Гордієнко Н. І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит : методика і організація : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
13. Деревянко С.І., Кузик Н.П., Олійник С.О. Аудит : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 380 с.
14. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / [Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш]; под ред. Я.В. Соколова. М. : ЮНИТИ, 1997. 542 с.
15. Дорош Н.І. Аналітичні процедури в обліку // *Фінанси України*. 2000. № 7. С. 45–47.
16. Жидан Т.А., Лозова Н.В. Економічна сутність основних засобів підприємства : обліковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 8. С.1112-1116.
17. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник : у 3 т. Нац. ун-т «Львівська політехніка». 4-те вид., доопр. та допов. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2021. 607 с.
18. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. № 3. URL:<http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>
19. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/zakon-ukrainy-vid-211217-r-2258-viii-pro-audyt-finansovoi-zvitnosti-ta-audytorsku-diialnist>.
20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

21. Зінченко О.В. Економічна сутність основних засобів у нормативно-правовому забезпеченні : обліковий аспект. *Міжнародний науковий журнал*. 2015. № 8. С. 155-157.

22. Ионин Е.Е. Аналитические процедуры в аудите: проблемы и перспективы использования в Украине. URL: <http://r.donnu.ru/jspui/bitstream/123456789/866/1/03.pdf>.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Мінфіном України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

24. Інструкція про порядок списання основних засобів та створення постійно діючої комісії щодо списання основних засобів, затверджена Наказом Мінпромполітики України від 26.10.1999 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373220-99#Text>.

25. Кірейцев Г.Г., Виговська Н.Г. Фінанси підприємств : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2002. 272 с.

26. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. 720 с.

27. Конституція України. Прийнята ВР України 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

28. Кузьмін Д.Л. Основні засоби і основні фонди: порівняльний аспект. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, № 2(23), С. 148–155. [https://doi.org/10.26642/pbo-2012-2\(23\)-148-155](https://doi.org/10.26642/pbo-2012-2(23)-148-155).

29. Кундеус О.М. Економічна діагностика ефективності використання основних засобів в умовах інноваційної економіки. *Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу*. Тернопіль. 2010. № 6. С.430-432.

30. Кундеус О.М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів. *Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Стан і*

перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». Тернопіль. 2012. С. 122-126.

31. Кутер М.И., Паздерова В.Ю., Делиболтоян Э.Б. Капитализация, декапитализация и рекапитализация затрат на приобретение основных средств. *Журнал «Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации»*. 2005. № 14. С. 14-20.

32. Лучко М.Р. Аналіз в аудиті: окремі питання застосування // *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», Том 27, № 4. 2017. С. 11-19. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1437/1166>

33. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.

34. Лучко М.Р., Шестерняк М.М. Деякі аспекти обліку переоцінки основних засобів. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. Випуск № 11. Ужгород, 2002. С. 194-197.

35. Макаровська Т.П., Бондар Н.М. Економіка підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К.: МАУП, 2003. 304 с.

36. Меліхова Т., Буркова О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Ч. 4. С. 257-264.

37. Меліхова Т.О., Герасименко Ю.М. Розробка програми аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 46-53.

38. Меліхова Т.О., Манойло Т.В. Проблемні аспекти відображення в обліку ТМЦ та обладнання при віднесенні до капітальних інвестицій відповідно до П(С)БО та МСФЗ. *Вісник Дніпропетровського національного університету. Серія «Економіка»*. Дніпропетровськ: 2014, Вип. 3, № 10/1. Т. 22. С. 158-164.

39. Методичні рекомендації по заповненню фінансової звітності, Наказ Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.

40. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, Наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2000 № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>.

41. Методичні рекомендації щодо облікової політики, Наказ Міністерства Фінансів України від 27.06.2013 р. №635 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.

42. Міжнародні стандарти аудиту (МСА). URL: http://www.som.org.ua/files/f_2834_08a0100.pdf.

43. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu>.

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

45. Мочерний С.В. Політична економія: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2002. 687 с.

46. МСА 520 «Аналітичні процедури» від 09.01.2019 р. № 520. URL: <https://ips.ligazakon.net/document>.

47. Назаренко О.В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. *Агросвіт*. № 14. 2018. С. 3-8.

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

49. Обнявко О.В. Проблеми класифікації основних засобів. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., Херсон. 2016. 452 с.*

50. Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С.: Словник. К.: Кондор, 2009. 360 с.

51. Петрик О.А., Мариніч І.О. Аудит оцінки вартості основних засобів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 4.

52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.

53. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доп. від 20.09.2011 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

54. Подмешальська Ю.В., Троян О.В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 64-70.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв. Мінфіном України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами і доповненнями), внесеними наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. № 304. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>.

57. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.

58. Попель О.Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите. URL: <http://www.audit.ru/articles/article12.html>.

59. Попура К.О. Порядок формування облікової політики основних засобів. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. № 32. С. 10 – 11.

60. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (крім дорогоцінних металів,

дорогоцінного каменя і валютних цінностей) від 22.01.1996 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>.

61. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, Наказ № 148 від 26.05.2022 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0779-22#Text>.

62. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів Мінфін України; Наказ, Рекомендації від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.

63. Радіонова Н.Й., Бунда О.М. Удосконалення методології аудиту основних засобів. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2015. № 3 (47). С. 100-111.

64. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. 479 с.

65. Рудницький В.С., Бунда О.М. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту: монографія. Львів: Видавництво ЛКА, 2009. 216 с.

66. Стригуль Л.С., Тімонова А.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2014. № 32 (1075). С. 47-50.

67. Томчук В.В., Лесік Є.С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. *Економіка і організація управління*. 2018. № 4. С.100-110.

68. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2002.

69. Фаминский И.П. Зовнішньоекономічний тлумачний словник. М. : ИНФРА-М, 2004. 512 с.

70. Цал-Цалко Ю.С. Проблеми оцінки стану та ефективності використання основних засобів підприємства. *Вісник ЖІТІ*. 2001. № 15 С. 162.

71. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік : посіб. К. : Вид. центр «Академія», 2002. 672 с.

72. Шестерняк М.М. Економічний аналіз: перспективи розвитку. *Збірник тез доповідей XV Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції*

молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації», (м. Тернопіль, ТНЕУ, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль: «Економічна думка ТНЕУ», 2018. С. 233-235. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28188/1/233.PDF> .

73. Шестерняк М.М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. *International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings*, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages, P. 187-189 URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35762/3/Shesternyak.Poland.pdf> .

74. Шестерняк М.М. Проблемні питання розвитку аудиту та формування його теорії. *Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали наук.-практ. конф.*, (м. Тернопіль, 26-27 квітня 2013 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 133-135. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/9813>

75. Шестерняк М.М. Сучасний стан розвитку економічного аналізу. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: зб. матер. всеукр. наук.-практ. конф.* (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.) у 2-х т.: Т.1 / ред. кол.: ВНІЕ ТНЕУ. Тернопіль: Крок, 2018. С. 121-123. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/30130/1/121.PDF>

76. Шестерняк М.М. Сучасний економічний аналіз та його основні види. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». Вип. № 20 / 2018. Ужгород, 2018. С. 158-162. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20\(3\)_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20(3)_34)

77. Щодо затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» (ДК 013-97) Держстандарт України; Наказ, Класифікатор від 19.08.1997 р. № 507 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0507217-97#Text>.

78. Ярий Ю.В., Голінач Л.І. Соціальний аудит: вигадка теоретиків чи затребуваний вид аудиторських послуг. *Облік, оподаткування і контроль:*

теорія та методологія: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 28 травня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С.104-106. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42610/1/ГОЛІНАЧ%2С%20Ярий.pdf>.

79. Ярий Ю.В., Шестерняк М.М. Аналіз ефективності використання основних засобів. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 1 грудня 2022 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2022.

80. Ярий Ю.В., Шестерняк М.М. До питання організації аудиту основних засобів. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 1 грудня 2022 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2022.