

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

**Факультет обліку і аудиту
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу**

БОБРІВЕЦЬ Леся Ярославівна

ЕКСПЕРТНЕ ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

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

Тернопіль-2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕКСПЕРТНОГО ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1 Активи підприємства: категоріальний аналіз та класифікація
- 1.2 Активи підприємства як об'єкт облікової та управлінських систем
- 1.3 Номінативне поле концепту «економічна експертиза» в сучасних умовах його застосування в процесі здійснення фінансового контролю

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 2.1 Облік оборотних активів підприємства
- 2.2 Облік необоротних активів підприємства
- 2.3 Організація внутрішнього контролю за активами підприємства

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 3.1 Організаційно-методична підготовка й проведення експертного оцінювання активів підприємства
- 3.2 Порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення експертного оцінювання активів підприємства

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕКСПЕРТНОГО ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Активи підприємства: категоріальний аналіз та класифікація

Сучасний стан розвитку економіки вимагає від підприємств все більшої уваги до питань управління активами. Це пов'язане, насамперед, із можливостями, які відкриваються внаслідок залучення зовнішнього ресурсного та інтелектуального потенціалу. Завдання управління активами сучасного підприємства полягають у пошуку раціональних співвідношень між рівнем ресурсного забезпечення, можливостями примноження та ефективного використання потенціалу розвитку підприємства, категоріями часу, ризику та кінцевими результатами діяльності. При цьому має забезпечуватися фінансова стійкість і висока інвестиційна привабливість підприємства.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Відповідно до даного визначення, слід зазначити, що на перший план виходять активи підприємства не як матеріальні (натурально-речові) цінності, а їх вартісний вираз, який відображається в активі балансу та призводить до отримання певного фінансового результату.

Сучасна економічна наука потребує всебічної розробки різних концепцій трансформації суспільства, дослідження фаз (етапів, ступенів) розвитку людської цивілізації з виокремленням рушійних сил виробничої економічної організації. Активи підприємства є однією з найважливіших категорій економіки підприємства, теоретичні аспекти якої не в повній мірі досліджені науковцями.

Поняття «активи» набуло свого поширення в економіці у якості статичної категорії і вдало експлуатується фахівцями бухгалтерського обліку вже тривалий час. Проте останнє десятиріччя двадцятого століття характеризувалося значними змінами у світовій економіці. Нова фаза науково-технічної революції та інтернаціоналізації потоків капіталу трансформувала головні моделі економічного розвитку. Цільовою моделлю, яку намагається впровадити більшість країн сьогодні, є неоекономіка.

Термін неоекономіка відноситься до неологізмів, які утворюють нові економічні поняття, зокрема з компонентом економіка (мікроекономіка, макроекономіка, євроекономіка, геоeкономіка). За своїм змістом неоекономіка – це нова цивілізаційна модель економічного розвитку, де основним його фактором стають відкриті комплексні технології, що використовуються як у соціальних, так і в економічних галузях, виступаючи визначальними складовими елементами комплексної гуманітарної економіки.

Оскільки категорії характеризують якість предмету пізнання, формуючи в межах певної предметної сфери шлях дослідження, не можливо уникати їх ґрунтовного аналізу. Категоріальний аналіз передбачає:

- виділення категорій даної галузі знання чи пізнання;
- встановлення типів зв'язків між ними;
- системний розгляд співвідношення категорій, оскільки останні виправдовують себе лише в системі (відсутність системних зв'язків між категоріями свідчить про фрагментарність пізнання.).

Отже, розглянемо більш ретельно категорію «активи підприємства». Багато науковців не розмежовує поняття активи з ресурсами підприємства і тому не приділяє йому належної уваги. Так, в економічній енциклопедії за редакцією С. В. Мочерного даній категорії надається таке тлумачення: Активи (лат. *actives* — дійсний) – сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, фірмі, компанії

(будівлі, споруди, машини й устаткування, матеріальні запаси, банківські вклади, вкладення в цінні папери, патенти, авторські права та ін.), в які вкладено засоби власників та інших осіб» [28]. Як видно з визначення, автори ототожнюють активи з сукупністю ресурсів, які належать підприємству.

Дана точка зору домінує також у бухгалтерському обліку: Активи – ресурси, контрольовані підприємством, використання яких забезпечуватиме (здогадно) певні економічні вигоди в майбутньому» [67]. Крім того, останнє тлумачення даної категорії також ілюструє спроби визначення активів через їх властивості.

В економічній літературі авторами доволі часто використовується поняття активів у якості джерела потенційного прибутку або майбутньої вигоди. Наприклад, в окремих визначеннях активів домінують ловосполучення: «джерела майбутніх прибутків», «будь-який майбутній прибуток», «сукупність дохідного потенціалу», «будь-який економічний ресурс, здатний приносити прибуток господарюючому суб'єкту», «ймовірні майбутні економічні вигоди». Проте, характеризуючи активи як джерело майбутніх прибутків, різноманітні автори підкреслюють також і інші риси, наприклад, конвертованість у кошти або вимірність у таких, права на майбутні прибутки. Інший погляд на активи пропонує Гері Кокінз. Його визначення активів ґрунтується на вартісній платформі: Активи підприємства – акціонерна вартість виражена в грошах» [37].

При оцінці вартості бізнесу зустрічається таке визначення активів: Активи підприємства – власність юридичної особи (підприємства), що має грошову вартість». Як ми бачимо, і в першому, і в другому визначенні теж відсутня ілюстрація процесу перетворення ресурсів в активи підприємства.

Одна із найпопулярніших на Заході концепцій, подана Американським інститутом бухгалтерів, визначає активи в такий спосіб: «Активи – це величина, подана дебетовим сальдо, що залишилося або

залишитися після закриття рахунків належним чином відповідно до облікових принципів..., при тому, що вона відбиває або право власності, або придбану вартість, або понесені витрати, які призвели до виникнення власності або стосуються майбутнього звітного періоду...». Ознайомившись з представленими визначеннями, слід зазначити, що в останніх формулюваннях практично нічого не говориться про іманентні риси самого активу. Найбільш вагомий внесок у розкриття змісту даної категорії зробив І.А. Бланк, проте і він в своєму уявленні активів підприємства визначає їх статичними характеристиками і не розглядає дану категорію як динамічне утворення: «Активи підприємства являють собою контрольовані економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, що характеризується детермінованою вартістю, виробничістю та здатністю генерувати дохід» [12, с. 14].

Трактування поняття «активи підприємств» у вітчизняними та іноземними вченими-науковцями подано у додатку А.

Серед розглянутих довідкових джерел, 38 % дослідників трактують актив як ліву частину балансу, в якій відображається все майно підприємства. Проте, даний підхід показує лише розміщення активу по відношенню до балансу та не відображає сутності категорії. В даному випадку актив трактується як облікова категорія, яка виступає однією з частин балансу та увага дослідників акцентується на грошовій оцінці вартості підприємства.

Інша ж частина авторів довідкової літератури (14%) трактують актив як майно. Розглянемо сутність поняття “майно”. Загородній А.Г. розуміє під майном будь-яку матеріальну цінність, яка знаходиться у власності або володінні юридичних чи фізичних осіб [35]. Матеріальні цінності, у свою чергу можна трактувати як, речі, що мають певну вартість, ціну, оскільки матеріальний – це те, що існує незалежно від свідомості, має відчутну форму; речовий, предметний [35].

Соколов Я.В. [83, с. 226-231] зазначає, що на практиці існують три підходи до трактування змісту категорії “актив” (табл. 1.1)

Підходи до трактування категорії “актив” за Я.В.Соколовим

№ з/п	Назва підходу	Сутність підходу	Підходи до оцінки активів
1	Майно, яке знаходиться у власності підприємства	Актив – це все майно, яке відображено в інвентаризаційному описі, тобто актив розуміється як: майно, що перебуває у власності підприємства	За поточною ринковою ціною
2	Витрати майбутніх періодів	Акти в не пов’язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації підприємства, яке постійно витрачає гроші. Одні витрати, пов’язані з даного звітнього періоду, вважаються витратами, а інші, які пов’язані з майбутніми звітними періодами – капіталізуються, тобто тимчасово переміщуються в активі з тим, щоб в майбутніх періодах їх віднесли на витрати	За собівартістю
3	Доходи майбутніх періодів	Актив – це доходи майбутніх періодів. Підприємство здійснює витрачання коштів і ресурсів заради доходів, які ці витрати повинні принести в майбутньому. Якщо витрати не приносять доходів, то це не витрати, а втрати	Об’єкти активів потрібно переоцінюв

Ознайомившись з найбільш поширеними визначеннями категорії «активи підприємства», що використовуються в науковому термінологічному обороті, можна стверджувати, що на сьогоднішній день усі вони підлягають розподілу за такими підходами:

- ресурсно-майновому,
- іманентно-функціональному;
- вартісному;
- обліковому;
- інтегральному.

Як показує дослідження, представлений перелік підходів до визначення категорії «активи підприємства» з економічної точки доцільно додатково дослідити для мети здійснення економічної експертизи. Тому даний перелік слід доповнити процесним підходом. Узагальнено активи представляють собою контрольовані підприємством унаслідок минулих подій ресурси, що їх використання, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Також при дослідженні вищезазначеної категорії, виявлено, що використовують терміни “ресурси” та “економічні ресурси”. Американські дослідники Велш ГленА., Шорт ДеніелГ. та Сазерленд Дж., Кэнуэлл Д. трактують актив як ресурси, що належать підприємству. Сазерленд Дж., Кэнуелл Д. акцентують увагу на тому, що це будь-який ресурс, який має економічну цінність. Вітчизняні дослідники Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Галяпін та А.Ю. Редько трактують активи як ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як можна очікувати, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Розглянемо підходи дослідників до трактування поняття “ресурси” для з’ясування доцільності його використання при тлумаченні активу (рис.1.1).

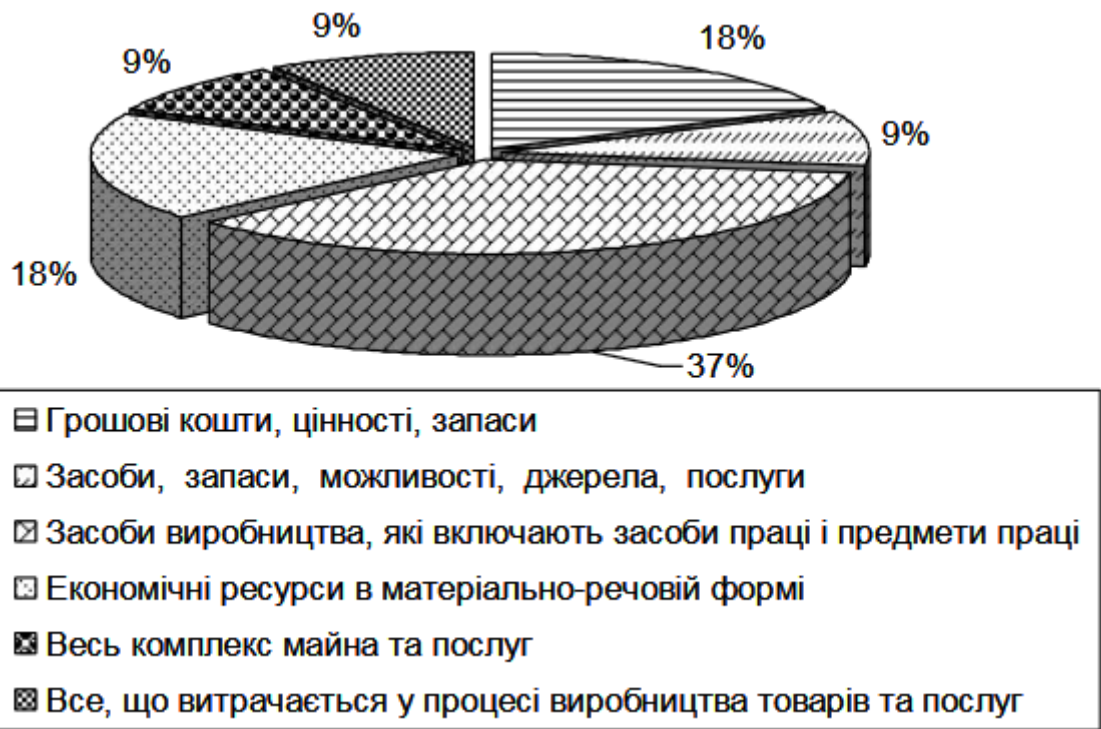


Рис. 1.1. Підходи дослідників до трактування поняття “ресурси”

Проаналізувавши підходи авторів до визначення ресурсів, встановлено, що найбільша кількість дослідників визначають ресурси як засоби, запаси, можливості, джерела, послуги. Тобто все, що забезпечує стабільне функціонування суб’єкта господарювання. Також під ресурсами розуміють засоби виробництва, які включають – засоби та предмети праці; джерела забезпечення процесу виробництва; все, що витрачається у процесі виробництва продукції та послуг; весь комплекс майна та послуг якими володіє нація.

Вважаємо, що активи ширше поняття ніж ресурси. Адже до активів, крім майнових цінностей, включаються ще й амортизаційні відрахування, гудвіл, резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів. У зв’язку з вищезазначеним, активи не слід трактувати як ресурси, що контролюються підприємством. Крім того, використовувати поняття “економічні ресурси” теж не доцільно. Оскільки економічні ресурси – це сукупність ресурсів, які використовуються для виробництва товарів: земля, праця, капітал, підприємницькі здібності, технологія, інформація тощо. Таким чином, економічні ресурси – це базове поняття економічної теорії, яке означає в

загальному джерела, засоби забезпечення виробництва, сукупність ресурсів, які використовуються в господарській діяльності.

Узагальнивши існуючі тлумачення активів в системі бізнесу приходимо до думки, що активи підприємства – це варіативна частина його ресурсів яка обирається суб'єктом господарювання для здійснення підприємницької діяльності за схваленої бізнес-моделі через свою здатність, з урахуванням фактору часу та ризику, приносити економічну вигоду та забезпечувати конкурентоспроможність підприємства на конкретному ринку [81].

Активи сучасного підприємства повинні мати такі властивості:

- ✓ результатоорієнтовні;
- ✓ динамічні;
- ✓ нематеріаломісткі.

Як доводять попередні дослідження, в неоекономіці структура активів підприємства перерозподіляється в бік нематеріальної частини. За даними консалтингової компанії «Interbrand» частка матеріальних активів у структурі загальних активів підприємства за останні 35 років знизилася з 70 % до 30 %. Це зумовлено істотними процесами розвитку світової економіки. Значення ж нематеріальних активів постійно зростає. Проте саме нематеріальні активи в переважній більшості не ідентифіковані, але генерують дохід який капіталізується в 90 % вартості підприємства.

Досліджуючи сутність окремої категорії доцільно вивчити її класифікаційні ознаки, як джерело розширеної інформації про функціонування досліджуваного об'єкта.

З метою побудови ефективної систем економічного управління на підприємствах вбачається за потрібне дослідити існуючу в науковій літературі методологічну базу щодо класифікації активів та обґрунтувати функції, які вони виконують в процесі діяльності та розвитку підприємства. Загальноприйнята структура активів підприємства подана на рис. 1.2.

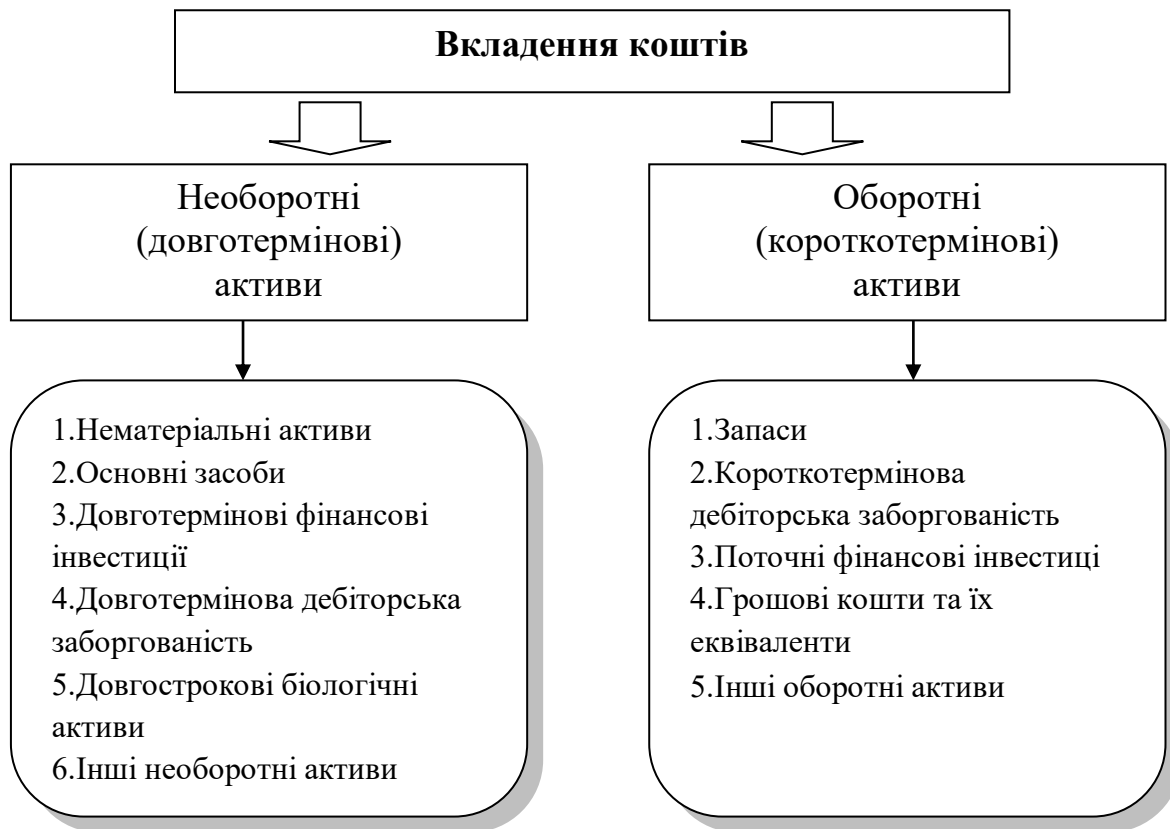


Рис. 1.2. Структура активів підприємства

Відповідно до принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, за міжнародними стандартами активи підприємства класифікуються за різними ознаками. Найважливіші з них такі:

1. За формою функціонування поділяються на матеріальні, нематеріальні, фінансові. Матеріальні активи мають матеріально-речову форму (основні засоби, незавершене виробництво, незакінчене будівництво, запаси готової продукції, інші матеріальні цінності).
2. За характером участі у господарському обороті активи поділяються на довготермінові (необоротні) і короткотермінові (оборотні).
3. За характером обслуговування активи поділяють на операційні та інвестиційні. До операційних активів належать основні виробничі засоби, нематеріальні активи операційної діяльності, оборотні операційні активи. Інвестиційними активами є реальні інвестиції та коротко - і довготермінові фінансові вкладення.

4. За джерелами формування активи поділяють на валові та чисті. Валові активи — це вартість підприємства, утворена за рахунок власного і залученого капіталу. Чисті активи сформовані лише за рахунок власного капіталу.
5. За чутливістю до інфляційних процесів активи поділяються на монетарні та немонетарні. До монетарних належать грошові кошти, депозити, короткотермінові фінансові вкладення і засоби в розрахунках. Немонетарні активи — основні засоби, запаси, готова продукція, незавершене будівництво, товари. Монетарні та немонетарні активи відрізняються за необхідністю їх переоцінки зі зміною цін.
6. За рівнем ліквідності активи класифікують залежно від можливостей їх переведення у засоби платежу. За цією характеристикою виокремлюють активи абсолютно ліквідні, високо-, середньо- та низьколіквідні, неліквідні. Абсолютно ліквідні активи — грошові кошти в національній та іноземній валютах. Високоліквідними є короткотермінові фінансові інвестиції та короткотермінова дебіторська заборгованість. До середньоліквідних належать усі види дебіторської заборгованості, крім короткотермінової, і запаси готової продукції. Низьколіквідні активи — це запаси матеріальних ресурсів, незавершене виробництво, незавершене будівництво, основні засоби, нематеріальні активи та довготермінові фінансові вкладення. Неліквідними активами є безнадійна дебіторська заборгованість і витрати майбутніх періодів.

Таким чином з метою побудови ефективної систем проведення економічної експертизи на підприємствах проведено категоріальний аналіз поняття «активи», визначено їх основні властивості. Проведено узагальнення класифікаційних ознак, які сприятимуть уточненню методологічної сутності її проведення.

1.2. Активи підприємства як об'єкт облікової та управлінських систем

Бухгалтерський облік на кожному конкретному підприємстві є підсистемою управління і являє собою відкриту систему, складові якої залежать від впливу зовнішніх факторів. Система здійснює зворотний вплив на зовнішнє середовище – інші системи – і одночасно постійно пристосовується до його зростаючих потреб [64, с. 9]. Подібно до того висловлювались М. С. Пушкар та М. Т. Щирба, які вказували, на існування лише видимості незалежності системи обліку від системи управління, а в дійсності остання залежить від інформаційної системи в такій же мірі, як інформаційна система від управління. Саме тому, на думку авторів, між цими системами виникають протиріччя, які повинні періодично усуватись шляхом змін як в системі обліку, так і в системі управління [78, с. 36].

Характеризуючи ситуацію у даній площині М. І. Бондар зазначав, що бухгалтерський облік наразі є єдиним офіційним інформаційним джерелом результатів господарської діяльності підприємств, але разом з тим, автор відмічає слабкі зв'язки з цілями і завданнями менеджменту, невизначеність щодо питань формування структури та змісту облікової інформації [13]. Цю ж проблему – забезпечення обліковою та аналітичною інформацією для досягнення поставлених цілей і завдань на різних рівнях управління, раніше піднімали у дослідженнях М. Д. Корінько та Г. Б. Тітаренко, які зазначали, що бухгалтерський облік, у зв'язку з цим, є найбільш важливим елементом управління господарською діяльністю [40, с. 32]. Інші дослідники також стверджують про наявний суттєвий розрив у обсягах та якості інформації, що оприлюднюється і тією, якої насправді потребують користувачі [30, с.13; 4, с.8; 25].

Так сучасний стан справ у цьому питанні яскраво характеризується проблематикою висвітленою одним з лауреатів Нобелівської премії у 2016р. У роботі Б. Холстріма [1, с. 126-127], акцентувалась увага на наявну нестачу

даних у системі управління, яка призводить до проявів інформаційної асиметрії, що негативно впливає на розвиток фірм і тому, потребує розробки шляхів її усунення. Це не перша така премія присуджена за дослідження проблем інформаційної асиметрії. Раніше її отримували У. Вікрі та Дж. Міррлізу «За фундаментальний внесок у розвиток теорії поведінки економічних агентів в умовах асиметричної інформації» (1996р.), а у 2001 р. – Дж. Акерлофу, М. Спенс, Дж. Стігліц.

Серед вітчизняних вчених дане питання досліджувалось В. В. Євдокимовим. Інформаційна асиметрія в бухгалтерському обліку, на його погляд, проявляється у низькій проінформованості певних учасників господарських процесів в основу якої закладений майновий інтерес. Останній проявляється, насамперед, в результатах господарської діяльності, у розподілі яких зацікавлені всі користувачі облікової інформації. Автор зазначав, що майновий характер є найбільш властивою ознакою господарської діяльності, адже він пов'язаний з використанням факторів виробництва та створенням нових благ, отриманням економічних і соціальних результатів. Проте економічний ефект господарської діяльності завжди є найбільш пріоритетним, а тому й відображається в інформаційних запитах користувачів, що виявляються в національній системі бухгалтерського обліку тієї чи іншої країни призводить до викривлення облікової інформації про розмір зобов'язань, фінансових результатів та вартість майна суб'єкта господарювання [29].

Все це обумовлює необхідність ставлення до активів, як до однієї з основних економічних категорій, яка заслуговує на професійне відображення, на прогнозування й інтерпретацію наслідків професійної роботи бухгалтерів на капітал, на ефективні управлінські рішення менеджменту.

Варто зазначити, що останнім часом активізувались дослідження активів у працях як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, але аспекти взаємодії систем обліку і управління щодо них залишаються актуальними.

Так, І. О. Бланк стверджує: «Будучи для діяльності підприємства категорією аналогічною за значенням до капіталу, вона не має ні порівняного з нею теоретичного генезу, ні наближеної до неї парадигми» [12, с. 12].

Серед науковців, які досліджували проблеми бухгалтерського обліку, значна кількість вказували на активи підприємства як на складову предмету бухгалтерського обліку – об'єкт, використовуючи при цьому різну термінологію: господарські засоби [49, с. 23; 46; 20], майно, ресурси [83, с. 20] і, власне, активи [88, с. 6-7; 41, с. 141].

Українське законодавство не дає чіткої відповіді на те, чим володіє підприємство: ресурсами, майном, речами чи активами. Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» оперують поняттям майно, у той же час, Податковий кодекс допускає вживання терміну і «активи», і «майно», а Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» під активами пропонує розуміти кошти, майно, майнові і немайнові права. Така ситуація значно ускладнює забезпечення якісного управління даними об'єктами.

У зв'язку з цим, на наш погляд, слушною є думка Кузнецової С. А., яка стверджувала, що вихід українських підприємств у міжнародний економічний простір, а також необхідність порозуміння контрагентів у межах країни та за її кордоном вимагає формування єдиного понятійного апарату, який би розвивався і враховував міжнародні стандарти та наукові здобутки [45]. У зв'язку з цим, на наш погляд, слід оперувати терміном «активи» у тлумаченні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким активи визначаються як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Подібне визначення наводиться у НС(П)БО 1 «Загальні вимоги

до фінансової звітності», а також у тексті Концептуальних основ фінансової звітності. Отже, нормативна база, відповідно до якої в країні ведеться облік, здійснюється підготовка фінансової звітності, як національна, так і міжнародна має єдине тлумачення сутності терміну «активи».

Із визначення випливає, що спроможність приносити економічні вигоди є сутнісною ознакою активів. Чебанова Н. В. зазначає, що ресурси, які втратили таку спроможність, слід виключити із розрахунку величини вартості активів [92, с. 10]. Отже, такі ствердження науковців підтверджують нашу позицію стосовно того, що визначення активів приведені у бухгалтерському законодавстві, вказують на необхідність дослідження, вивчення у практичній сфері саме активів, а не ресурсів і майна. Оскільки саме ефективні рішення, спрямовані на об'єкти – «ресурси» перетворюють їх на об'єкт обліку – «активи».

Наукові дослідження Репіної І. М., проведені у сфері управління підприємством, дозволили їй зробити висновок про те, що під політикою управління активами підприємства пропонується розуміти комплекс економічно зважених заходів з трансформації економічних ресурсів в активи суб'єкта господарювання та подальшого їх продуктивного використання задля досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства [80].

Тому можна стверджувати, що активи виступають об'єктом на лише бухгалтерського обліку, а й системи управління. Виконуючі свої окремі завдання та функції ці системи взаємодіють з метою досягнення цілей діяльності підприємства. Підприємство є єдиною системою, де, як визначено законодавством, бухгалтерський облік є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Тому необхідно, на наш погляд, чітко визначити методологічну базу, яка має задовольняти інформаційні запити при розв'язанні завдань управління активами підприємств.

Методом бухгалтерського обліку пропонується вважати систему прийомів та способів, які забезпечують безперервне, взаємопов'язане й достовірне відображення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, представлені в грошовому виразі відповідно до запиту системи управління. Систематизація наукових праць, здійснена Проданчук М. А., дозволила їй виокремити загально прийняті елементи методу бухгалтерського обліку: документування, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка, калькуляція, баланс, звітність [77].

Досліджуючи теоретичні аспекти управління активами І.О.Бланк визначив основні завдання:

- ✓ формування необхідного обсягу і складу активів для забезпечення певних темпів економічного розвитку;
- ✓ забезпечення максимальної дохідності (рентабельності) активів з урахуванням можливого ступеня фінансового ризику;
- ✓ забезпечення мінімізації фінансового ризику використання активів з урахуванням певного рівня їх дохідності (рентабельності);
- ✓ забезпечення постійної платоспроможності підприємства за рахунок підтримання достатнього рівня ліквідності активів; оптимізація обороту активів [12 с. 74].

З метою підвищення якості бухгалтерських даних, які використовуються, для виконання згаданих завдань з проведення економічної експертизи, є потреба у визначенні конкретних елементів методу, що беруть участь у задоволенні інформаційних потреб системи управління. У зв'язку з цим доцільно представити елементи методу бухгалтерського обліку, завдяки яким є можливість у системи бухгалтерського обліку представити необхідну інформацію для реалізації конкретних управлінських завдань (табл. 1.2).

**Облікові методи інформаційного забезпечення виконання завдань
управління активами**

№ з/п	Завдання управління активами	Елементи методу бухгалтерського обліку використувані для забезпечення виконання завдань
1	Формування необхідного обсягу і складу активів для забезпечення певних темпів економічного розвитку	Документування, синтетичні і аналітичні рахунки, оцінка, інвентаризація, фінансова звітність
2	Забезпечення максимальної дохідності (рентабельності) активів з урахуванням можливого ступеня фінансового ризику	Оцінка, інвентаризація, фінансова звітність
3	Забезпечення мінімізації фінансового ризику використання активів з урахуванням певного рівня їх дохідності (рентабельності)	Оцінка, фінансова звітність
4	Забезпечення постійної платоспроможності за рахунок підтримання достатнього рівня ліквідності активів	Оцінка, фінансова звітність
5	Оптимізація обороту активів	Оцінка, фінансова звітність
6	Стимулювання інноваційної складової діяльності підприємства	Інвентаризація, оцінка, фінансова звітність
7	Оцінка управлінських рішень стосовно менеджменту активів	Фінансова звітність
8	Контроль за формуванням та використанням активів підприємства	Документування, подвійний запис, синтетичні і аналітичні рахунки, оцінка, інвентаризація
9	Нарощування вартості активів	Оцінка, фінансова звітність
10	Зростання вартості підприємства в цілому	Оцінка, фінансова звітність
11	Забезпечення ефективності розвитку всіх бізнес-процесів підприємства та досягнення необхідної якості активів	Оцінка, інвентаризація фінансова звітність
12	Оцінка вартості активів	Інвентаризація, оцінка, фінансова звітність

Кожен з елементів методу відіграє виключно важливу роль у формуванні бухгалтерських даних. Так, завдяки документуванню відбувається фіксація подій господарської діяльності суб'єктів господарювання; інвентаризація – перевірка наявності та стану об'єктів з метою контролю та достовірного відображення в обліку; оцінка – це спосіб обліку в узагальнюючому вартісному виразі; рахунки – спосіб спостереження, групування і систематизації інформації про об'єкт за певними економічними ознаками; звітність – узагальнює дані про об'єкти бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику, відображає фінансовий стан на певну дату та результати господарської діяльності за період [77].

Отже, встановлено наявність зв'язків між системами управління активами та бухгалтерським обліком, які виникають під час реалізації конкретних управлінських завдань. Це дозволить експерту дослідити ті чи інші аспекти облікового процесу залежно від інформаційних запитів. Таким чином, дослідження активів підприємств слід спрямовувати у напрямок майбутніх практик підготовки облікової інформації з метою ефективного її використання в ході проведення економічної експертизи підприємств, зіставляючи згадані системи як окремих суб'єктів, а актив – як об'єкт єдиного процесу: господарської діяльності.

1.3. Номінативне поле концепту «економічна експертиза» в сучасних умовах його застосування в процесі здійснення фінансового контролю

Забезпечення стабільного росту фінансової та виробничо-технологічної активності підприємств з дотриманням саморегулювання сформованої системи факторів виробничого, фінансового та соціального характеру, має здійснюватись з метою задоволення як підприємницьких очікувань, так суспільних і соціальних потреб. Ці процеси ускладнюються як пануючою в світі вцілому, так і в країні зокрема, економічною дестабілізацією: відсутність рівноваги в усіх секторах економіки, розбалансованість господарських відносин, частота зміни законодавства щодо оподаткування, економічні порушення та злочинність тощо.

«Фінансово-господарський контроль досліджує фінансово-господарську діяльність підприємств у сфері виробництва, обміну і споживання суспільно-необхідного продукту на мікроекономічному рівні» [39], вважають Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як та А.С. Мороз. Авторський підхід базується на наступних міркуваннях. Вчені-теоретики і практики різних часів прикладають зусиль до визначення сутності фінансового контролю як окремої складової господарського контролю, класифікації його видів та форм реалізації з урахуванням змін, характерних економіці відповідного періоду [23; 89] і зважаючи на тривалий час дослідження даного питання відбулась певна модифікація розуміння сутності фінансово-господарського контролю та його форм, зокрема в частині обґрунтування економічної експертизи як його самостійної форми.

Основою існування будь-якої держави в сучасному світі є її фінансова система вцілому і, зокрема, фінанси суб'єктів господарювання цієї держави як елементарні складові – фактичні формуючі цієї системи. «Економічну природу фінансів підприємства розкриває сукупність грошових відносин, які виникають між господарюючими суб'єктами у процесі їх створення і

здійснення виробничо-фінансової діяльності» [72]. В.Д. Понікарова, Ж.О. Андрейченко, М.В. Стаматіної, І.В. Ялдіна стверджують, що «сутність і зміст контролю не можуть бути докладно розкриті у відриві від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує, тобто немає контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і конкретних форм.

Отже, залежно від сфери охоплення управлінської діяльності, виділяють наступні галузі контролю: адміністративний, технічний, екологічний, та фінансовогосподарський» [59].

В цілому підхід до даної деривації у різних наукових роботах може бути зведений до розгляду її в наступних аспектах:

- як самостійна діяльність або функція контролюючих органів;
- як система спостереження за фінансово-господарською діяльністю об'єкта управління;
- як сукупність заходів, що проводяться контролюючими органами з перевірки господарських операцій;
- як один з видів державного контролю;
- як функція системи управління фінансовими відносинами;
- як контроль грошовою одиницею в процесі об'єктивно існуючих грошових відносин.

Основним підходом, що розкриває зміст і сутність фінансового контролю на рівні з тим, що він є системою спостереження за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, держави, є ще й те, що це найважливіша функція управління фінансовою системою, яка має спеціальну цільову спрямованість, певний зміст і специфічні способи здійснення. Таким чином, фінансовий контроль – це функція управління фінансовою системою, за допомогою якої суб'єкт, керуючий однією з ланок цієї системи, отримує повну і достовірну інформацію про відповідність певним визначеним нормам та ефективність її функціонування.

Очевидно, що необхідність оперування достовірною інформацією про фінанси підприємств, установ, організацій, подолання злочинної системи в

економічній сфері нашої держави потребує нових імпульсів та економічних інструментів, відповідно результативність яких буде залежати від ефективності здійснення фінансово-господарського контролю.

Отже, на виконання функції контролю, держава розробляє і вводить в економічну практику низку форм контролю, через які і реалізує прямо чи опосередковано контрольну функцію. В якості важливого елемента фінансово-контрольного механізму держави, що сприяє зниженню зростання економічної злочинності, вирішенню господарських спорів, розглядається економічна експертиза прийнятих рішень з фінансових і господарських питань. Цей авторський підхід поділяє низка науковців, що визнають експертизу як складову наукового апарату фінансово-господарського контролю. Зазначимо, що інтеграція форм фінансового контролю – процес розвитку, результатом якого є досягнення єдності й цілісності середовища системи фінансового контролю, яка ґрунтується на взаємозалежності складових наукового апарату її окремих спеціалізованих елементів [39].

Однак, єдності підходів щодо місця економічної експертизи у науковому апараті фінансовогосподарського контролю немає. Різні термінологічні розбіжності характерні для багатьох авторів, що розглядають форми, види, типи, галузі, прийоми або методи контролю. «Ці поняття часом вживаються як взаємозамінні: одні фахівці трактують форми контролю як складові його методу, а на думку інших, навпаки, методи контролю покладені в основу класифікації його форм», оскільки «з гносеологічної точки зору, розбіжності в термінології стримують подальший розвиток теорії контролю, викликаючи невизначеність основоположних понять» [8], – зазначав І.А. Белобжецький.

Так, З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко відносять експертизу до окремих специфічних прийомів методу фінансово-господарського контролю [33], Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко, Б.Г. Преображенський – до методів здійснення фінансово-господарського контролю [73; 7], В.Д. Понікаров, І.В. Ялдин, М.В. Стаматіна, Ж.О.

Андрейченко – спосіб використання спеціальних знань [59], хоча в іншому джерелі В.Д. Понікаров разом з О.М. Бандуркою та В.А. Лукіним відносить її до видів фінансовогосподарського контролю [7], С.Г. Чаадаєв, М.В. Чадин, І.В. Александров висловлюють думку про належність експертизи до способів встановлення фактичних даних та обставин [91], Г.Г. Мумінова-Савіна – до форм контролю [55].

Отже, відстоюючи позицію оцінки економічної експертизи як форми фінансового (фінансовогосподарського) контролю, сформулюємо основні аргументи критики щодо зазначених підходів. Під формою за її філософською дефініцією розуміють спосіб існування змісту, його внутрішню структуру, організацію і зовнішній вираз. Тоді як під методом мається на увазі спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя; прийом або система прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо); під прийомом – спосіб виконання або здійснення чого-небудь; певний захід для здійснення чого-небудь, досягнення якоїсь мети.

І.А. Белобжецький, також стверджує, що при «...трактуванні форм фінансово-господарського контролю потрібно виходити із співвідношення змісту і форми як загальних категорій, що відображають взаємозв'язок двох сторін реальності. Зміст представляє визначальну сторону предмета, а форма – його спосіб вираження і внутрішню організацію, що модифікуються зі зміною змісту. Отже, під формами фінансово-господарського контролю слід розуміти способи конкретного вираження і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю» [8]. Його підтримує В.В. Бурцев, який визначив форму фінансового контролю як «...спосіб організації та вираження певним чином впорядкованої сукупності контрольних процедур» [15]. Тобто, якщо змістом контролю є визначення виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності, то формою реалізації цього змісту виступають економічна експертиза, аудит, ревізія, перевірка.

Окрім того, зауважимо, що абсолютно поділяємо твердження Т.Є. Гварліані та С.В. Черемшанова про помилковість віднесення деякими науковцями попереднього, поточного та наступного контролю до форм фінансового контролю. Ці види контролю за ознакою часової перспективи проведення не можуть бути способами вираження та організації контрольних дій, оскільки на прикладі, «організувати контрольну дію під назвою «попередній контроль» неможливо. Попередній контроль може включати в себе низку визначених контрольних дій і ці контрольні дії й будуть формами фінансового контролю» [21]. Наприклад, в Постанові Кабінету Міністрів України щодо порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами зазначається: «інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії» [75].

Отже, в контексті вищенаведеного доцільність використання економічної експертизи як форми фінансово-господарського контролю є доведеною реальією для дослідження і оцінки діяльності окремих підприємств, їх окремих підрозділів, а також управлінських систем щодо їх відповідності законодавчо-нормативним та регуляторним аспектам. Номінація концепту «економічна експертиза» в процесі фінансового контролю на сучасному етапі розвитку відбувається шляхом прямого його називання.

В контексті даного дослідження продуктивним є твердження П.К. Пошюнаса: «експертиза – самостійне дослідження, проведене з метою встановлення тих істотних обставин, для з'ясування яких потрібні спеціальні пізнання, а не контрольні дії по відношенню до висновків ревізії». За допомогою експертизи відбувається перевірка виставленої гіпотези щодо наявного порушення, а не твердження ревізора як такі, – зазначає науковець. Тобто експерт виконує поставлене перед ним контрольне завдання, а не

шукає додаткові докази, як це йому наказували в тридцятих і сорокових роках.

У наукових роботах з проблем фінансового контролю, мають місце дослідження, пов'язані із здійсненням порівняльного аналізу існуючих форм фінансово-контрольної діяльності. При цьому аналітичному порівнянню піддаються, як правило, пари видів фінансового контролю – наприклад: аудит і ревізія (А.Д. Шеремет, В.П. Суйц, М.І. Камлик), бухгалтерська експертиза та документальна ревізія (В.В. Кононенко, М.Т. Білуха, В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин, В.М. Глібко, О.П. Буцан, В.Д. Понікаров, І.В. Ялдін, М.В. Стаматіна, Ж.О. Андрейченко), бухгалтерська експертиза та податкова перевірка (В.А. Козлов). У ряді робіт аналізуються на предмет подібностей і відмінностей три види контролю: бухгалтерська експертиза, документальна ревізія та податкова перевірка (С.С. Ізвєков); бухгалтерська експертиза, документальна ревізія та аудиторська перевірка (А.Н. Белов, Г.Г. Мумінова-Савіна).

На сучасному етапі становлення та розвитку цих форм фінансового контролю цей зв'язок не є таким тісним. Зазначена послідовність проведення документальної ревізії та бухгалтерської експертизи (як складової економічної) можлива тільки в процесі досудового чи судового розгляду питань при необхідності з'ясування окремих питань, але не часто. Водночас, окремі автори переносять дане твердження і в сучасні публікації [9].

Слід зазначити, що методичні прийоми документальної ревізії активно використовуються в контрольній практиці при проведенні аудиту, інспектування, перевірок та економічних експертиз. Враховуючи відповідні зміни у загальній стратегічній направленості діяльності органів державної податкової служби України [84] актуалізації дедалі набувають питання оптимізації процедур податкового контролю, зокрема податкового аудиту. Саме податковий аудит на сучасному етапі є дієвою формою виявлення окремих суб'єктів підприємницької діяльності, які приховують або мінімізують свої реальні доходи, уникають оподаткування. Натомість, слід

зауважити, що момент проведення податкового аудиту та винесення висновків за його результатами є найсуперечливішим у взаєминах між платником податків і контролюючим органом [61].

А отже, при необхідності вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, коли достовірність висновків у акті перевірки викликає сумнів або опротестовується суб'єктом господарювання, що перевіряється, тощо призначається економічна експертиза [65]. Окремі автори у своїх роботах взагалі не відносять правоохоронні органи та, відповідно, економічну експертизу, яка здійснюється на їх вимогу, до системи державного фінансового контролю (Ю.А. Варфоломеєва [19], Є.М. Гутцайт [26] та ін.).

Контрольна діяльність правоохоронних органів стосується реального середовища, в якому відбувається факт, явище, подія економічного порушення, а отже саме вони є уособленням системи контролю. Окрім того, вважаємо, що саме застосування економічної експертизи підвищує ступінь ефективності контролю в фінансово-господарській сфері та здійснює попереджувальний вплив на злочинну поведінку (як превентивна функція контролю) суб'єктів господарської діяльності, а також впливає на своєчасність виявлення фактично здійснених економічних порушень (як охоронна функція облікового процесу).

Тобто, механізм антизлочинних коригуючих впливів фінансового контролю заснований на використанні захисних властивостей, притаманних бухгалтерському обліку, а також податковому обліку, що ведеться на спродукованій бухгалтерським обліком інформації.

Виявлення скоєних суб'єктами господарювання економічних порушень стає можливим лише за умови використання слідоутворюючої функції облікової діяльності – документування здійснених господарських операцій.

Економічна експертиза, що проводиться за ініціативою судових та правоохоронних органів, досліджуючи обліково-економічну інформацію щодо господарської діяльності окремого суб'єкта, виходить з передумови

об'єктивного відображення в даних бухгалтерського, податкового обліку та звітності будь-яких господарських операцій, фактів, процесів чи дій, що вивчаються під такі. В зв'язку з цим, в процесі проведення експертного дослідження обліково-економічної інформації продукується окремий масив судово-обліково-економічної інформації як система ознак виявлених невідповідностей нормам законодавчо-методичних актів, документальному підтвердженню господарських операцій тощо. Окрім того, в процесі проведення експертного дослідження обліково-економічної інформації за визначеним експертним завданням можуть бути встановленими нові факти, обставини, що матимуть суттєвий вплив на застосування коригуючи контрольних впливів за результатами експертизи.

Отже, економічна експертиза безумовно є формою реалізації фінансово-господарського контролю. Доцільність її використання є необхідною для дослідження і оцінки діяльності окремих підприємств, їх окремих підрозділів, а також управлінських систем щодо їх відповідності законодавчо-нормативним та регуляторним аспектам.

Доречно зауважити, що в правоохоронній діяльності, яка пов'язана з виявленням і розслідуванням економічних і податкових правопорушень, в даний час різною мірою використовуються практично всі існуючі форми контрольно-фінансової діяльності: документальна ревізія, інспектування, аудит, економічна експертиза та податкова перевірка. Тому проблема доцільності та необхідності застосування певної форми, з низки перелічених, у конкретній ситуації, визначення їх подібності та відмінностей актуальна і представляє інтерес не тільки з теоретичної, але і з практичної точки зору.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік оборотних активів підприємства

В умовах розвитку ринкової економіки України, підвищенні конкуренції виникає ситуація, коли спостерігається ускладнення економічних процесів в сфері господарювання та збільшується потреба в обґрунтуванні рішень, що стосуються поточної діяльності кожного господарюючого суб'єкта. До одних з найважливіших з них відносяться рішення, пов'язані з формуванням і використанням оборотних активів, зокрема їх частини в матеріальній формі (виробничих запасів), які є основою нормального функціонування кожного окремого суб'єкта. Так розглядаючи значення виробничих запасів для підприємства, можливо сказати, що з одного боку, наявні та сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, ефективність та безперервність діяльності підприємства, забезпечують його економічну безпеку, проте з іншого – виробничі запаси потребують великих капіталовкладень, особливо на рівні великих промислових. Тому від правильності та повноти організації і ведення обліку виробничих запасів залежить значна кількість факторів, зокрема таких як, точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Незважаючи на досить вагоме значення виробничих запасів для підприємства, вони залишаються частиною оборотних активів і тому для кращого розуміння економічної сутності даного об'єкта, необхідно детальніше підійти до розуміння сутності оборотних активів, так як вони поряд з засобами праці та робочою силою, є одним з основних компонентів

продуктивних сил, які впливають на виробництво та розподіл суспільно необхідного продукту як на рівні кожного конкретного підприємства, так і на рівні економіки загалом. Тому, щоб точно та повністю розкрити сутність та проблемні питання поняття “оборотні активи” спробуємо їх проаналізувати у економічних довідниках, енциклопедіях, а також іншій навчальній літературі (Додаток Б).

Отже, проаналізувавши дані додатку Б ми визначили, що порівнявши визначення поняття “оборотні активи” в різних наукових джерелах та економічних словниках, можна сказати, що у економічних довідниках, авторами були висунуті наступні судження щодо досліджуваного поняття, так Ф.Ф Бутинцем. подане таке визначення “оборотні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються впродовж одного операційного (виробничокомерційного) циклу. Такими ж авторами як А.Н. Азриліян, Л.Ш. Лозовський, Б.А. Райзберг, Е.Б. Стародубцева, визначено, що оборотні активи – це оборотні кошти об’єднань, підприємств, організацій, що відображаються в активі бухгалтерського балансу.

Борисов А.Б., Загородній А.Г., вважають, що оборотні активи – це сукупність майнових цінностей підприємства, засобів виробництва, які обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються впродовж одного операційного (виробничого) циклу. Дослідивши визначення терміну “оборотні активи” у навчальній літературі, можна стверджувати, що авторами було запропоновано такі підходи, до сутності досліджуваного об’єкта. Такі автори як О.Д. Данілов, К.Т Кривенко, вважають, що оборотні активи – це сукупність матеріально-речовинних цінностей, які повністю споживаються впродовж одного операційного та повністю переносять свою вартість на вартість продукції і повертається в грошовій формі після їх реалізації. Федосов В.М., Філімоненков О.С., Юрій С.І., підходять до визначення терміну “оборотні активи”, як грошових коштів, та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені

для реалізації або споживання протягом операційного циклу, або протягом двадцяти місяців з дати балансу.

Оскільки оборотні активи мають досить широкий об'єм, тому важливо виділити оборотні активи за такою важливою класифікаційною ознакою, як форма функціонування, відповідно до якої виділяються монетарні та немонетарні активи, розподіл оборотних активів на монетарні та немонетарні, дає змогу ідентифікувати оборотні активи за грошовою ознакою та сприяти належному виконанню інших принципів, а разом і функцій бухгалтерського обліку. Склад об'єктів які входять до немонетарних та монетарних активів (рис. 2.1).

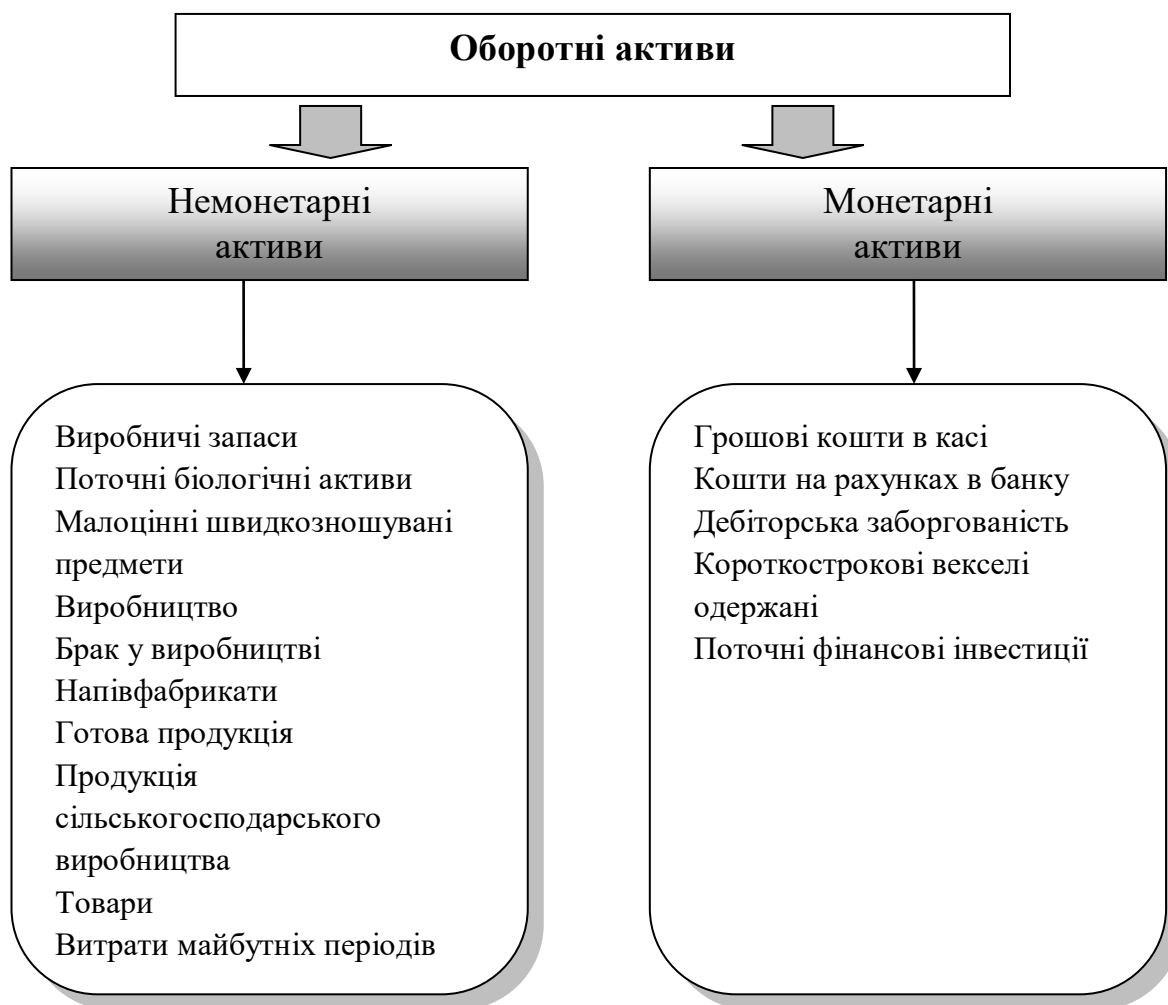


Рис. 2.1. Класифікація оборотних активів за формою функціонування

Відповідно до даних наведених на рис. 2.1 можна визначити, що немонетарні оборотні активи – це активи, які призначені для реалізації за договорами або для споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу, мають матеріальну форму, їх реальна вартість змінюється з плином часу та зміною цін, монетарні активи ж є зобов'язаннями і грошовими коштами та їх еквівалентами.

Оборотні активи можна поділити на п'ять основних складових: запаси товарно-матеріальних цінностей, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти, інші види оборотних активів [57], детальніше дані складові охарактеризовані на рис. 2.2.

Класифікація оборотних активів підприємства відповідно до П(С)БО 2 «Баланс»	
	<p>Запаси товарно-матеріальних цінностей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – виробничі – незавершене виробництво – готова продукція – товари
	<p>Дебіторська заборгованість:</p> <ul style="list-style-type: none"> – векселі – заборгованість юридичних осіб підприємству за надані їм товари, роботи, послуги – дебіторська заборгованість за розрахунками
	<p>Поточні фінансові інвестиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> – фінансові інвестиції підприємства в різні фондові й грошові інструменти на строк менше одного року
	<p>Грошові кошти та їх еквіваленти:</p> <ul style="list-style-type: none"> – грошові кошти підприємства в касі, на поточних рахунках в банку (в національній та іноземній валюті) – еквіваленти грошових коштів

Класифікаційні ознаки подані на рисунку враховують вплив оборотного капіталу на фінансову стійкість підприємств, ліквідність та ризику діяльності.

Номенклатури поточного обліку можуть передбачати кілька рівнів деталізації облікових ознак, що підвищує аналітичні та контрольні якості облікової інформації та відповідно може слугувати інформаційними ресурсами для проведення економічної експертизи.

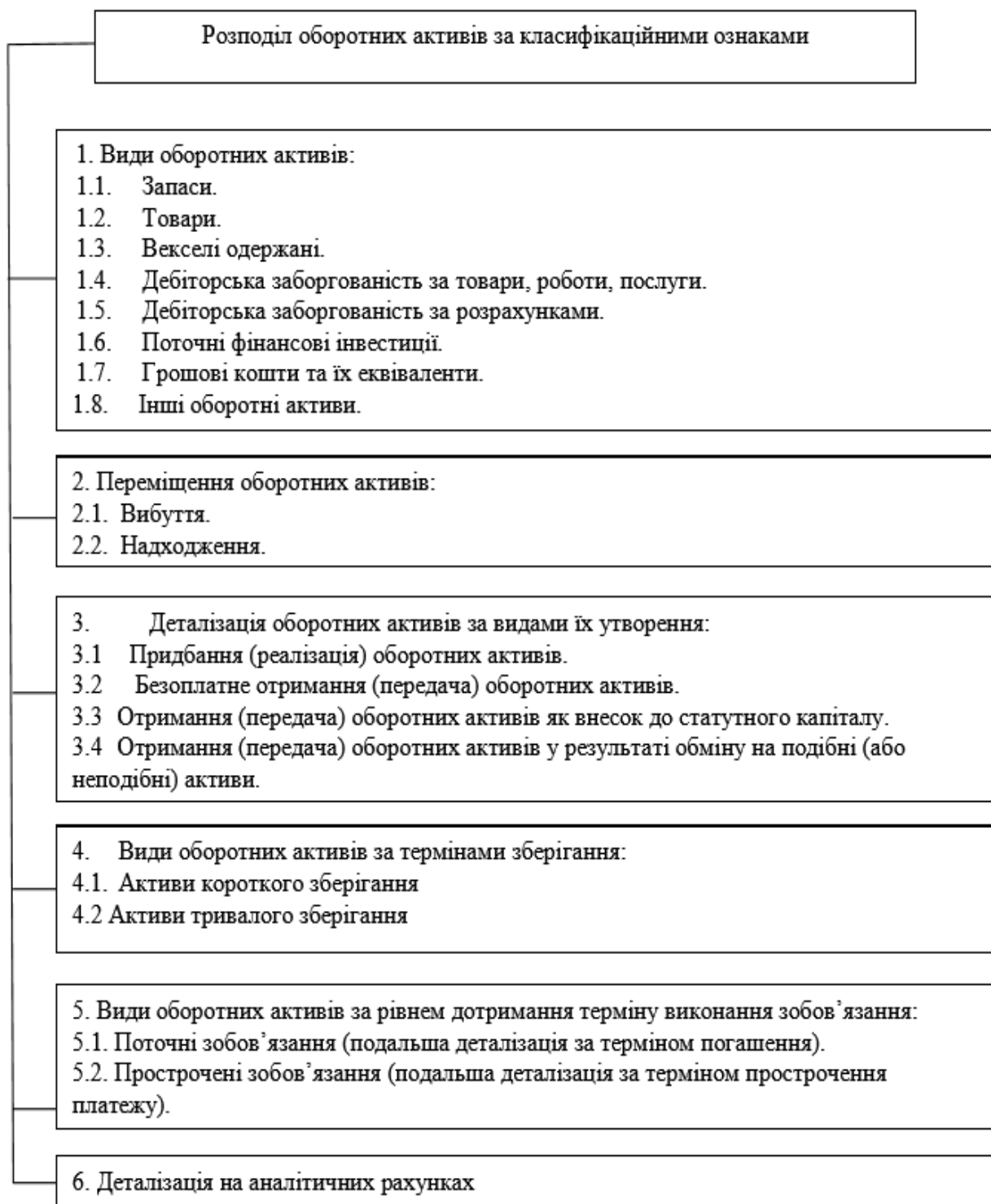


Рис. 2.4. Структура облікової номенклатури поточного обліку оборотних активів підприємства

Аналіз існуючих методів оцінки оборотних активів, які застосовуються у практичній діяльності підприємств, показав, що вибір певного методу залежить від характеристик, які повинні бути відображені в обліковій інформації, а також від завдань, для вирішення яких застосовується оцінка.

Визначено, що в умовах ринкових відносин для реалізації економічної експертизи в основу класифікації доцільно покласти етапи надходження та вибуття оборотних активів підприємства: оприбуткування (взяття на облік та визнання активом), вибуття, перепродаж та ін.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Основні законодавчі документи, які регулюють облік необоротних активів подано у додатку В.

Отже, основою нормативно-правової бази, яка регламентує порядок організації обліку оборотних активів є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, план рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку.

Найбільшу частку в оборотних активах становлять грошові кошти, запаси, дебіторська заборгованість. З метою створення інформативної бази для проведення економічної експертизи доцільно розглянути облік цих елементів окремо, як джерело отримання достовірної та оперативної інформації про досліджувані об'єкти.

Від правильно організованого документування виробничих запасів залежить правильність визначення вартості списаних на виробництво запасів, незавершеного виробництва, відображення у звітності.

Для документування руху запасів передбачено типові первинні документи. Головний бухгалтер підприємства повинен визначитися, які

документи доцільно використовувати з урахуванням розмірів підприємства та галузі. Документи, якими оформлюється надходження і витрачання запасів, наведено в додатку Г.

Більшість наведених документів складаються працівниками інших структурних підрозділів підприємства або надходять від контрагентів. Тому наведені джерела інформації є одним з надійних джерел даних, адже проходять перевірку сторонніх осіб.

Внутрішнє відображення запасів, а саме синтетичний облік належних підприємству виробничих запасів здійснюється на рахунку 20 «Виробничі запаси». Кореспонденцію рахунків виробничих запасів подано у додатку Д.

Іншим вагомим складовим оборотних активів є грошові кошти. Первинні документи, які підтверджують рух грошових коштів, повинні бути належним чином упорядковані. Касові операції оформлюються документами, типові форми яких затверджено Міністерством статистики України за згодою з Національним банком України і Міністерством фінансів України, і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності. Документування операцій з грошовими коштами зображені в додатку Е.

Розрахунок підприємства з іншими організаціями містить документи як платника так і отримувача коштів, тому зазначена інформація може бути додатково перевірена шляхом отримання даних від сторонніх осіб.

Ще однією складовою оборотних активів є дебіторська заборгованість. Відображення у бухгалтерському обліку дебіторської заборгованості здійснюється на підставі господарських договорів і первинних документів, які засвідчують факт здійснення господарської операції (додаток Ж).

Одним із найбільш ліквідних оборотних активів є готова продукція. Готова продукція - це така, що повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії та процеси, перевірена відповідно до технічних умов і стандартів і оприбуткована на склад або прийнята замовником. До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи і послуги

автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи. Якщо на підприємстві поряд з виробництвом здійснюють капітальні вкладення, то виконані для них послуги також відображають в обліку як готову продукцію.

Готову продукцію оцінюють за плановою і фактичною собівартістю (виробничою чи повною) або за оптовими цінами, якщо на цей вид продукції їх регулює держава.

Оприбутковують готову продукцію з виробництва на склади за накладними (приймально-здавальними накладними) або відомостями здавання продукції. Для обліку готової продукції призначений рахунок 26 "Готова продукція". За дебетом рахунка 26 "Готова продукція" відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю. Облікове відображення руху готової продукції подано у додатку К.

Отже чітке розуміння сутності оборотних активів має практичне значення, через те що точне визначення термінології, класифікаційних ознак та особливостей обліку допомагає простежити та виявити взаємозалежності між різними факторами виробничо-господарської діяльності, що у подальшому дозволить забезпечити інформацією проведення економічної експертизи, що в свою чергу сприятиме раціонально споживати ресурси, будувати обґрунтовані економічні прогнози щодо доцільності використання й управління оборотними активами підприємства.

2.2. Облік необоротних активів підприємства

Необоротні активи є одним із найважливіших факторів виробництва, а їхнє надмірне старіння безпосередньо впливає на рівень економічної безпеки країни. Для підтримання необхідного рівня економічної безпеки держави суб'єкти господарювання зобов'язані дбати про відновлення своєї матеріально-технічної бази. Важливим чинником має бути створення умов для ефективного використання виробничого потенціалу підприємств

Залучення вітчизняними підприємствами іноземного капіталу, вихід на іноземні ринки товарів, послуг та цінних паперів зумовлює необхідність реформування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Науковці і практики єдині в тому, що перехід до ринкових умов господарювання зумовлює потребу перегляду теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку щодо складу його об'єктів, а також методики формування й обробки облікової інформації, виходячи з наявного господарюючого механізму.

Поняття «необоротні активи» у зарубіжній обліковій практиці позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди і обладнання; матеріальні активи тощо. У Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в країнах англо-американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують у собі основні засоби або власність, будівлі і обладнання, невідчутні активи, інвестиції, інші не поточні (позаоборотні) активи. У США нарахований знос нематеріальних активів частіше зазначається у примітках до фінансових звітів, у порівнянні з балансом в Україні.

У більшості країн необоротні активи можна поділити на такі групи: матеріальні довгострокові активи; нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції. У США, наприклад, виділяють в окрему групу природні ресурси у зв'язку з їх особливими ознаками [48].

Відповідно до концептуальної основи Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) будь-який актив для відображення в обліку повинен відповідати таким критеріям:

- 1) у майбутньому бути корисним підприємству;
- 2) його вартість можливо достовірно визначити.

Крім зазначених, основні засоби повинні відповідати ще декільком критеріям. Зокрема, згідно з п. 6 МСБО 16 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей, які будуть використані, як очікується, більше одного періоду.

Основні засоби відображаються в обліку за первісною вартістю. Згідно з міжнародними стандартами, до первісної вартості основних засобів включають: ціну придбання з вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати для налагодження основних засобів. У деяких країнах дозволено включати до первісної вартості основних засобів суму позичкових відсотків, пов'язаних із придбанням об'єктів. У Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів лише тоді, коли існує тісний взаємозв'язок між засобами та позиковим капіталом [17].

Згідно міжнародних стандартів визнані витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди надходять на підприємство. Всі інші подальші витрати слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони були здійснені [53]. Суттєвою особливістю оцінки основних засобів згідно до МСБО є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається в МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Міжнародні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють

альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись у звітності за переоціненою вартістю [53].

Процес переоцінки основних засобів за МСБО і Положеннями стандартами бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) України майже не відрізняється, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості. Що стосується амортизації основних засобів, то в міжнародному обліку використовуються такі методи нарахування амортизації: прямолінійне списання, зменшення залишку, метод суми одиниць продукції. В обліку Польщі амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів.

Розуміння поняття «нематеріальні активи» в різних країнах, загалом, не відрізняється. Критеріями зарахування до такого виду активів є відсутність матеріальної форми, довгостроковість використання і здатність приносити дохід.

Відмінності ж спостерігаються на рівні складу нематеріальних активів, їх відображення в балансі, визначення терміну використання. Наприклад, в обліку окремих країн, на відміну від українського обліку, до складу нематеріальних активів відносяться організаційні витрати (витрати на створення підприємства, на рекламу, випуск акцій). Із міжнародної практики обліку нематеріальних активів в Україні найменше розповсюджений термін «ціна фірми» або «гудвіл», який, в основному, означає добру репутацію фірми. Між вартістю підприємства і чистою вартістю його майна завжди існує різниця, яка і є гудвілом. Вона може бути позитивна і негативна [53]. За кордоном склалися три підходи до визначення вартості гудвілу: оцінка репутації фірми; поточна дисконтована оцінка; оцінка за залишковою вартістю [48].

З метою обліку інвестиції поділяють на дві великі групи: короткострокові інвестиції, довгострокові інвестиції. У світовій практиці використовуються два методи оцінки інвестицій: метод оцінки за часткою в капіталі підприємства (початкові інвестиції включаються до балансу за собівартістю, а згодом збільшуються на частку інвестора в чистому прибутку компанії і зменшуються на частку дивідендів) і метод консолідації (компанія-інвестор і компанія, в яку здійснені інвестиції, складають єдину консолідовану звітність, сумуючи активи, зобов'язання, доходи і витрати). Потенційні збитки від знецінення довгострокових фінансових інвестицій в акції інших підприємств повинні відображатися в тому звітному періоді, в якому виявлені, а потенційний прибуток буде відображений після реалізації акцій в сумі підвищених дивідендів, отриманих за акціями.

Довгострокові фінансові інвестиції вибувають з балансу за реалізаційною вартістю, яка часто співпадає з ринковою. У балансі вони відображаються окремим рядком між оборотними і необоротними активами або включаються до складу необоротних активів. Щодо класифікації в балансі дебіторської заборгованості, за кордоном існують лише загальні правила, які носять рекомендаційний характер. Порівняльний аналіз обліку необоротних активів в Україні та інших країн світу проведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика особливостей українського і зарубіжного обліку необоротних активів

№ з/п	Категорія	Український облік	Зарубіжний облік
1	2	3	4
1	Класифікація необоротних активів	Основні засоби, інші необоротні матеріальні і нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції і дебіторська відстрочені податкові активи, інші необоротні активи	Матеріальні довгострокові активи, нематеріальні довгострокові активи, довгострокові фінансові інвестиції
1.2	Критерії визнання	Принесуть в майбутньому економічну вигоду, їх	

	основних засобі	вартість може бути достовірно визначена	
1.3	Оцінка	Зараховуються на баланс за первісною вартістю чи історичною собівартістю	
			Можуть включатися і відсотки за кредит
1.4	Витрати на ремонт	Визнаються як актив, коли вони покращують стан активу	
1.5	Переоцінка	Проводиться у випадках, коли справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової	
1.6	Амортизація	Амортизація нараховується з використанням методів: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції, згідно норм податкового законодавства, а також прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод.	Згідно норм податкового законодавства
1.7	За умови вибуття	Списується залишкова вартість і накопичений знос, обліковується прибуток/збиток від вибуття	
2	Нематеріальні активи	Критерії визнання - відсутність матеріальної форми, довгостроковість, здатність приносити дохід	На права користуватися природними ресурсами, майном, на знаки для товарів і послуг, на об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл, інші
2.1	Класифікація	Такий вид як гудвіл майже не використовується	Гудвіл поділяють на позитивний і негативний, є підходи до визнання вартості і методи списання
3	Дебіторська заборгованість	Визначення - сума заборгованості дебіторів	
3.1	Класифікація	Довгострокова і поточна	Поточна і не поточна (середньострокова і довгострокова)

Таким чином, облік необоротних активів в Україні має багато спільного із зарубіжною практикою. Існування певних відмінностей зумовлено специфічністю української економіки. Інтеграція України в світове господарство вимагає відповідності організації обліку необоротних активів МСБО. На підприємствах необхідно забезпечити постійне оновлення необоротних активів не тільки тому, що вони зношуються, а й для забезпечення якомога вищого рівня фондоозброєності виробництва та впровадження досягнень науково-технічного прогресу – єдиного фактору, який дає змогу кардинально підвищити рівень ефективності виробництва.

Порядок відображення надходження необоротних активів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, як і за яких умов вони придбані. Застосування різних видів вартості при оцінці необоротних активів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження необоротних активів (рис. 2.6).



Рис. 2.5. Шляхи надходження необоротних активів

На основі проведеного дослідження літературних джерел систематизовано та визначено основні критерії визнання активу як необоротного активу (рис. 2.7).

Отже, для того, щоб визнати актив як повноцінний необоротний актив, необхідно враховувати особливості цього активу та не забувати про такі критерії визнання, як: матеріально-речова форма, строк корисного використання, який має бути більшим за один рік, в майбутньому від об'єкта очікується отримувати економічні вигоди, актив має бути придбано для використання у виробництві та іншій діяльності підприємства, а не як товар для перепродажу; вартість об'єкта має бути достовірно визначена. Отже, одним з основних критеріїв визнання активу є можливість достовірного визначення його вартості.

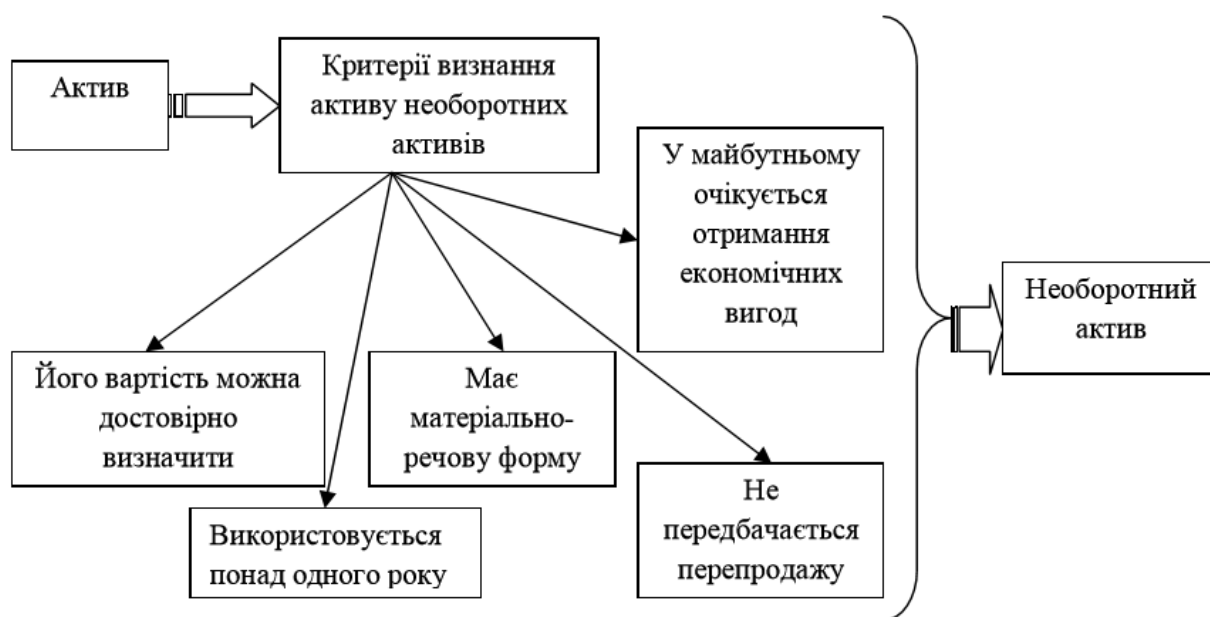


Рис. 2.6. Критерії визнання необоротних активів

З метою бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на три групи:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи.

До основних засобів належать матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість

яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 гривень за одиницю (комплект).

Інші необоротні матеріальні активи - усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів. Вони обліковуються на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи". Нематеріальні активи - активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року. Для їх обліку призначений рахунок 12 "Нематеріальні активи".

Облікова класифікація необоротних активів поглиблюється відкриттям до синтетичних рахунків 10, 11 та 12 субрахунків, на яких обліковуються економічно однорідні активи. Крім того, в межах субрахунку визначені підгрупи необоротних активів, які є обов'язковими при віднесенні об'єкта до облікової групи, присвоєнні інвентарного номера та нарахуванні зносу. Перелік субрахунків та підгруп необоротних активів передбачені Планом рахунків та інструкцією з його використання.

За функціональним призначенням необоротні активи поділяються на основні, допоміжні. Функціональне призначення необоротних активів - це сфера обслуговування діяльності установи. Ті необоротні активи, що призначені для використання їх при виконанні статутних функцій є основними (навчальні, лікарняні, лабораторні корпуси, навчальне, медичне, лабораторне, наукове обладнання, книгосховища тощо). Допоміжні необоротні активи використовуються з метою забезпечення виконання основних функцій. До них належать: адміністративні корпуси, транспортні засоби адміністративного призначення, канцелярське і господарське обладнання управлінських структурних підрозділів.

На організацію обліку необоротних активів ця класифікація впливу не має. А віднесення об'єктів до основних чи допоміжних встановлюється установою для управлінських цілей.

За матеріально-речовою формою розрізняють:

- матеріальні необоротні активи;
- нематеріальні активи.

Матеріальні активи мають речову форму та обліковуються на рахунках 10 "Основні засоби" та 11 "Інші необоротні матеріальні активи". До нематеріальних відносяться активи, що не мають матеріальної форми: авторські права, права користування майном, природними ресурсами, тощо. Для їх обліку виділений окремий рахунок 12 "Нематеріальні активи", де вони обліковуються за субрахунками, а в її межах ще і за підгрупами.

За ступенем використання вирізняють діючі та недіючі. Діючі активи - це такі, що використовуються в діяльності установи. Окремі активи можуть бути на складі в запасі, або ж не експлуатуватись у зв'язку з модернізацією, капітальним ремонтом тощо. Такі об'єкти є недіючими. Методика обліку активів, як діючих так і не діючих не відрізняється.

За належністю виділяють власні та орендовані необоротні активи. До власних активів належать, ті що отримані установою з різних джерел відповідно до законодавства та зараховані на баланс установи. При їх надходженні кожному окремому об'єкту присвоюється інвентарний номер та відкривається інвентарна карта обліку основних засобів.

При недостатності окремих видів необоротних активів, установа має право орендувати їх на підставі договору оренди. При цьому власні необоротні активи та придбані за угодою фінансової оренди обліковуються в балансі на відповідних рахунках, а отримані в операційну оренду - поза балансом. Об'єкти операційної оренди не є власністю установи і обліковуються на забалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи".

За джерелами придбання в обліку виокремлюються необоротні активи придбані за кошти загального та спеціального фонду. Джерела придбання необоротних активів є визначальною характеристикою при відображенні в обліку необоротних активів. Адже, одночасно з оприбуткуванням

необоротних активів в обліку здійснюється другий запис по відображенню фактичних видатків та створенню фондів в необоротних активах.

Потребує детальнішої уваги виділення економічно однорідних груп необоротних активів всередині субрахунків, які називають підгрупами. Ця класифікація використовується для організації аналітичного обліку та для встановлення норм зношення об'єктів.

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

2.3. Організація внутрішнього контролю за активами підприємства

У сучасних кризових умовах господарювання питання забезпечення та раціонального використання спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу впливає на ефективність основної діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання. Система внутрішнього контролю за такими активами є одним з найбільш проблемних об'єктів контрольного процесу та має багато дискусійних положень теоретико-методичного і практичного характеру. Це пояснюється тим, що досліджуване майно є неоднорідними та представлене значною номенклатурою, що вимагає індивідуалізації контролю.

Як показують результати дослідження, контроль щодо спеціалізованих робочих активів присутній на всіх підприємствах готельно-ресторанного бізнесу, оскільки облік забезпечується у розрізі відповідальних осіб, а перед складанням звітності здійснюється інвентаризація. Проте він має несистемний характер у системі управління, що призводить до відсутності повного оперативного та достовірного інформаційного забезпечення менеджменту щодо прийняття управлінських рішень.

При цьому, основними проблемними аспектами внутрішнього контролю активів досліджуваних підприємств є те, що служба внутрішнього контролю у більшості випадків обмежується ретроспективними даними системи обліку.

Ефективно управляти досліджуваними активами неможливо без оперативної та достовірної інформації про їх наявність, рух та використання в господарській діяльності підприємства. Важливим у формуванні належного інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень є своєчасне отримання інформації, яка формується контролем на низькому та середньому рівні управління — на рівні структурних підрозділів і відповідальних осіб.

Складність системи внутрішнього контролю досліджуваного майна зумовлюється тим, що вони ви- ступають активами, які використовуються при здійс- ненні діяльності (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи) та активи, що споживаються (малоцінні та швидкозношувані предмети). При цьому, слід відмітити, що споживання активів здійснюється при наданні клієнтам послуг.

Тому наявні наукові доробки не враховують осо- бливостей діяльності підприємств готельно-ресторан- ного бізнесу та специфіку надання послуг, що потре- бує комплексного вдосконалення ряду проблемних аспектів методичного характеру системи внутрішньо- го контролю такого майна.

Метою внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу є встановлення достовірності первинних даних, їх наявності та руху, повноти відображення в сисемі обліку та достовірності визначення первісної і залишкової вартості активів.

Внутрішній контроль активів суб'єктів дослідження слід розглядати в залежності від етапів (послідовності) проведення: попередній, поточний (оперативний) і наступний види контролю (табл. 2.2).

Особливістю попереднього контролю є застосування контрольних процедур до моменту здійснення операцій, що стосуються руху активів. Це означає, що на етапі попереднього контролю формуються основи подальшого здійснення контрольних процедур, які використовуються на етапах поточного та наступного видів внутрішнього контролю. Оперативний і наступний етап контролю за активами необхідно розглядати за суб'єктами контролю: центрами відповідальності; матеріально-відповідальними особами. Особливістю попереднього контролю є застосування контрольних процедур до моменту здійснення операцій, що стосуються руху активів. Це означає, що на етапі попереднього контролю формуються основи подальшого здійснення контрольних процедур, які використовуються на етапах поточного та наступного видів внутрішнього контролю.

Характеристика етапів проведення внутрішнього контролю активів підприємств

Назва етапу	Характеристика
Попередній	передбачає проведення контрольних процедур до моменту прийняття управлінського рішення; встановлюється доцільність вибору каналів надходження та вибуття активів, визначається ефективність використання з точки зору доцільності та визначається достовірність здійснення господарських операцій
Поточний (оперативний)	відслідковування та оцінка здійснюваних операцій, пов'язаних з рухом та використанням активів; оперативне виявлення та своєчасне усунення порушень стосовно нераціонального їх використання; перевірка достовірності відображення інформації в системі обліку
Наступний	передбачає перевірку операцій після їх проведення, що здійснюється шляхом проведення інвентаризації; встановлення достовірності відображення фізичного руху та руху вартості активів; перевірка адекватності прийнятих рішень

Враховуючи організаційну структуру та особливості використання спеціалізованих робочих активів виокремлюються різні рівні відповідальності в залежності від їх руху. На нашу думку, найбільш логічніше виокремити два рівні відповідальності персоналу: відповідальність на рівні керівників підрозділів підприємства; відповідальність працівників підприємства. Основні етапи внутрішнього контролю активів підприємств відображено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Етапи внутрішнього контролю активів підприємств

Напрями контролю	Інформаційне забезпечення	Користувачі інформації
1	2	3
Контроль оприбуткування активів на склад підприємства	Договір, накладна, ТТН, видаткова накладна	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, керівництво підприємства, працівники складу
Контроль за правильністю формування первісної вартості	Накладна, ТТН, видаткова накладна, акт виконаних робіт, ВМД, бухгалтерські довідки	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, керівництво підприємства
Контроль за вибуттям та внутрішнім переміщенням	Накладна, видаткова накладна, накладна на внутрішнє переміщення	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, керівництво підприємства
Контроль операцій з введення активу в експлуатацію та закріплення за матеріально відповідальною особою	Необоротні активи: наказ, акт форми ОЗ-1, інвентарна картка обліку основних засобів (форма ОЗ-6); Оборотні активи: акт приймання-передачі матеріальних активів у користування; Індивідуальна картка	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів, матеріально відповідальні особи

	забезпечення працівника спеціальними активами	
Контроль внутрішнім переміщенням та списанням	Накладна на внутрішнє переміщення, акт на списання, акт на псування, бій, лом та знищення матеріалів, відомість оперативного контролю руху м'якого інвентарю у готелі, журнал видачі/повернення спеціалізованих активів ресторану, звіт про рух спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів, матеріально відповідальні особи
Перевірка вибору методу та правильності нарахування амортизації на необоротні активи	Положення про облікову політику, розрахунок нарахування необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів
Перевірка правильності нарахування амортизації на МШП багаторазового використання	Положення про облікову політику, розрахунок нарахування необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів
Перевірка правильності віднесення витрат до собівартості	Акт на списання, акт на псування, бій, лом та знищення матеріалів, розрахунок нарахування необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів

За результатами проведеного дослідження на рис. 2.7 наведено методику проведення внутрішнього контролю активів підприємств.

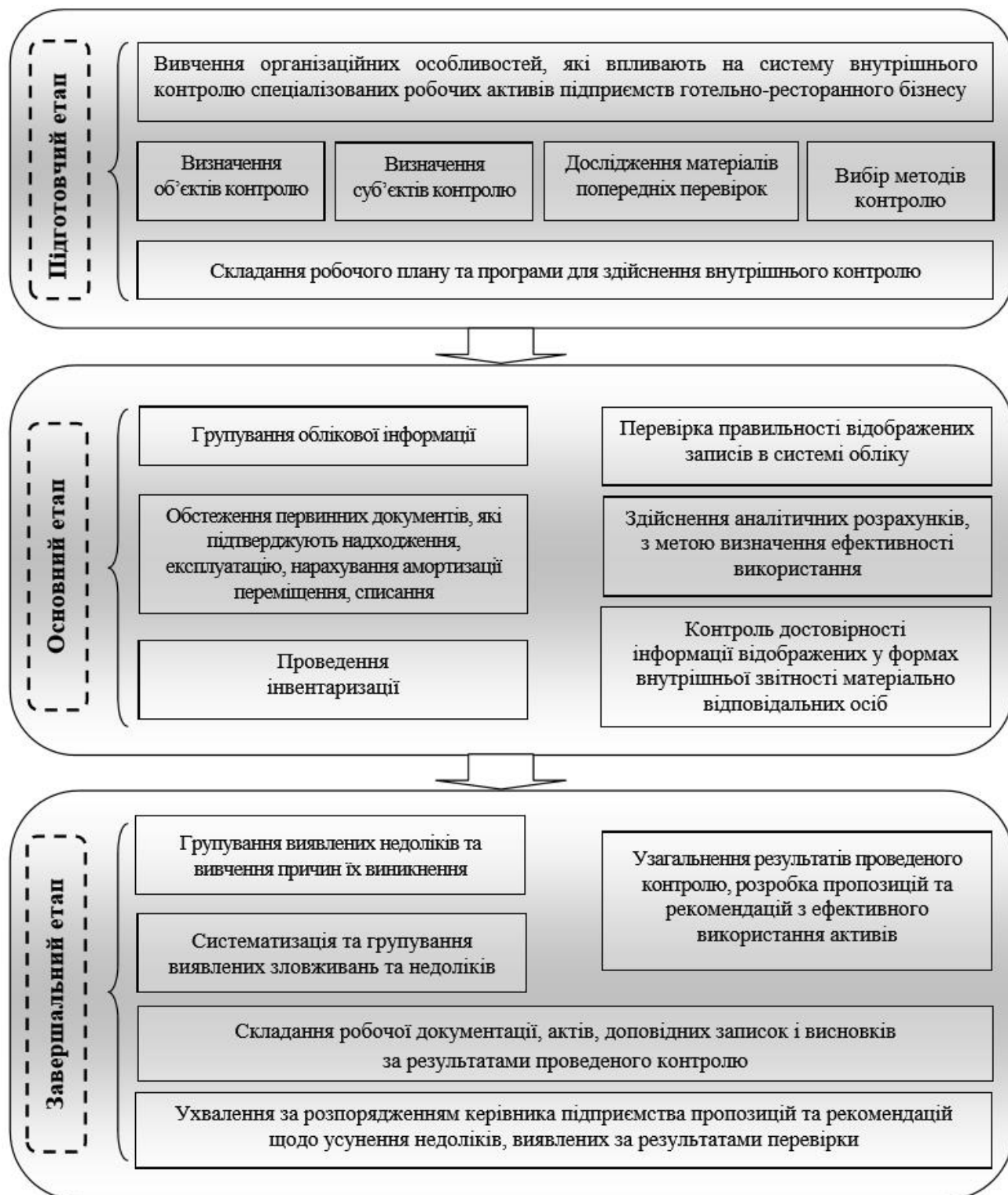


Рис. 2.7. Методика внутрішнього контролю активів підприємства

Запровадження до діючої системи контролю пропозицій з удосконалення методики внутрішнього контролю активів сучасних підприємств дозволить вчасно отримувати достовірну інформацію про наявні активи та їх стан, дасть змогу своєчасно виявляти й усувати помилки, неточності та порушення, що сприятиме покращенню результативності функціонування підприємств. Для посилення значущості запропонованих методичних процедур наведено методику контролю досліджуваних активів, які надають можливість визначити послідовність проведення контрольних дій, а також оперативно та систематизовано представити результати здійсненого контролю користувачам інформації.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організаційно-методична підготовка й проведення експертного оцінювання активів підприємства

Функціонування підприємств України останні роки здійснюється у вкрай ризикованому середовищі, яке так характеризується у зв'язку з нестабільним фінансовим та політичним станом як в країні, так і в світі. Керування бізнесом в таких умовах потребує особливих вмінь і зусиль. Прийняття ефективних рішень можливе лише за наявності оперативної та достовірної інформації про стан справ на підприємстві, у конкурентів, у потенційних інвесторів тощо. Особливої уваги заслуговує інформації про вартість активів, оскільки вона формується під впливом професійного судження економічного експерта.

Вартість активів і зобов'язань господарчого суб'єкта безпосередньо впливає на його вартість, тобто «ціну» бізнесу. На практиці для оцінювання підприємства застосовується показник власного капіталу, який обчислюється як різниця між сумою активів та сумою всіх зобов'язань. Такий спосіб розрахунку додатково підкреслює важливість оцінки активів у визначенні вартості капіталу власників та оцінки зобов'язань (кредиторської заборгованості) перед третіми особами. На різних стадіях розвитку, на різні дати та за різних обставин підприємство має неоднакову «ціну» [43].

Необхідність у економічній експертизі виникає під час дослідження фактів виникнення порушень, коли необхідно проаналізувати дані про фінансово-господарські операції, що відображені у бухгалтерському обліку. Економічна експертиза вирішує питання діагностичного та профілактичного характеру, коло яких досить широке. Залежно від завдань, які мають розв'язуватися, ці питання в літературі поділяються на кілька груп:

- ✓ виявлення облікових невідповідностей, механізму їх утворення, його впливу на показники фінансово-господарської діяльності, відхилення від правил ведення обліку та звітності.
- ✓ з'ясування обставин, за яких у бухгалтерських документах були відображені операції прийняття, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей, надходження і витрати грошових коштів;
- ✓ визначення відповідності порядку обліку вимогам спеціальних правил, обставин, що ускладнюють об'єктивне ведення бухгалтерської звітності.

Порядок призначення експертизи в експертних установах визначається Законом України «Про судову експертизу» [76], Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України, Інструкцією про призначення та проведення експертиз та іншими нормативно-правовими актами з питань економічної експертизи. Від чіткого та безпомилкового її проведення здебільшого залежать якість і строки вирішення спірних питань. Економічна експертиза призначається, якщо виникли конкретні запитання, вирішити які може лише спеціаліст. Як правило, економічна експертиза призначається, якщо висновки ревізії суперечать матеріалам справи та для усунення протиріч потрібен висновок експерта-бухгалтера; ревізором не прийняті до обліку надані матеріально відповідальними особами документи, акти про нестачу товарів – через їх неналежне оформлення, несвоєчасне надання; є протиріччя у висновках первинної та повторної ревізій; методи, що застосовуються ревізором для визначення матеріальних збитків, викликають сумнів; така необхідність впливає з висновків експерта іншої спеціальності.

Сучасний стан економічних процесів спричинив суттєве ускладнення економічних експертиз: наявність великого різноманіття об'єктів експертизи та збільшення числа прошарків у фрагментах господарської діяльності визначеного суб'єкта, які виносяться на експертне дослідження. Відповідно, пошук відповідей на поставлені питання (вирішення експертних завдань)

неухильно призводить до розширення існуючих та розробки нових методів, засобів та методик дослідження, що охоплюють все більше коло різноманітних об'єктів – документально зафіксованих господарських фактів, явищ, операцій, в часових та логічних межах, визначених конкретним питанням, запропонованим на дослідження експерту-економісту, тобто здійснюється динамічний розвиток наукових знань економічної експертології.

На даному етапі розвитку інституту економічної експертизи особливо яскраво простежуються дві тенденції. По-перше, постійне збільшення кількості проведених експертиз. По-друге, постійно зростаюча кількість висновків експертних досліджень, які здійснені з ініціацією великого кола органів і посадових осіб, що володіють правом призначення проведення економічної експертизи. Окрім того, як було зазначено, потреба в її проведенні, зумовлена ґрунтовним дослідженням окресленого перед експертом питання та, відповідно, формуванням законодавчо-нормативно узгодженого висновку, неухильно зростає [60].

З метою проведення експертного оцінювання активів підприємства доцільно провести його розподіл за основними класифікаційними ознаками їх форми і вираження, а саме на матеріальні та нематеріальні.

Дослідження показують, що основну частину матеріальних активів підприємства становлять основні засоби. В умовах сьогодення значно зріс рівень злочинів, пов'язаних з рухом і використанням основних засобів. Методико-організаційні засади експертизи операцій з основними засобами представлено як сукупність певних елементів, пов'язаних між собою, взаємодія яких дає змогу здійснити ефективне дослідження інформації про рух та використання матеріальних активів суб'єктів господарювання різних форм власності, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік, на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу та контролю з метою вирішення широкого кола питань, що виникають при

розслідуванні економічних злочинів та судовому розгляді господарських суперечок.

Основні засоби підприємства включають основні виробничі засоби й невиробничі основні засоби. Основні засоби, визначають виробничий потенціал будь-якого виробництва і економічного становища країни у цілому. Така важливість основних засобів обумовлює значення успішних розслідувань порушень, здійснених у ході операцій з основними засобами. Дуже часто, для того щоб розслідування було максимально результативним, необхідно залучати до нього експерта-бухгалтера, дії якого повинні бути чітко організовані, що й обумовлює актуальність обраної теми дослідження. На сьогодні розвиток судово-бухгалтерської експертизи основних засобів пов'язана зі створенням методології, яка включає систему загальнонаукових і частково-наукових методів і прийомів дослідження, детально наведено на рисунку 3.1.



Рис. 3.1. Схема методів та прийомів проведення економічної експертизи

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Базуються на використанні прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз. Такі методи в практиці органів внутрішніх справ частіше за все використовують для дізнання і виявлення ознак скоєння помилок. До часткового-наукового методу дослідження основних засобів належать такі прийоми:

1. Розрахунково-аналітичний включає:

- а) економічний аналіз;
- б) статистичні розрахунки;
- в) економіко-математичні методи.

2. Документальний виділяє такі види контролю:

- а) нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- б) логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- в) цілковите і нецілковите спостереження;
- г) зустрічну перевірку документів підприємства;
- д) спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення величини безпідставних списувань сировини та матеріалів.

Методи дослідження інформації діляться на такі групи:

- 1. Прийоми дослідження окремого документа.
- 2. Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну або взаємозв'язані операції.

3. Прийоми перевірки відображення господарських операцій. Використання в судово-експертній практиці прийомів документального дослідження дозволяє дати кількісну та якісну оцінку виявленим недолікам,

установити відповідальних за них посадових осіб і визначити розмір їхньої матеріальної відповідальності.

Прийоми часткової методики залежать від характеру правопорушень, місця їх скоєння, особливостей документування і обліку операцій, що застосовуються на конкретному підприємстві. Сукупність часткових прийомів, які використовуються в процесі дослідження основних засобів, становить зміст часткової методики судово-бухгалтерської експертизи, яка самостійно визначається експертом-бухгалтером залежно від його досвіду і кваліфікації для розв'язання конкретно поставлених питань.

У процесі дослідження експерт-бухгалтер установлює правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, списуються на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю. Експерт упевнюється в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю і відображені у складі необоротних активів підприємства. Важливим завданням експертабухгалтера є також перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів, що визначено в П(С)БО 7 "Основні засоби" [69].

Експерт-бухгалтер визначає справедливу вартість основних засобів в разі якщо:

- 1) Безкоштовної передачі основних засобів.
- 2) Основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій.
- 3) Основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Якщо підприємство придбає основні засоби, які були в експлуатації, то, зараховуючи їх на баланс, потрібно відобразити і суму переданого зносу (продавець повинен указати її в акті приймання-передачі). У разі безкоштовного отримання основних засобів вони мають бути оцінені за ринковою, а не за залишковою вартістю.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами полягає в перевірці та порівнянні балансових (звітних) даних про залишки основних засобів з даними синтетичного та аналітичного обліку. При цьому бухгалтерські записи звіряються з первинними документами про надходження та вибуття основних засобів (акти приймання, накладні, акти ліквідації основних засобів, довідки про нараховану суму амортизації, дані про витрати на капітальний ремонт та т. ін.).

Суб'єкти експертизи операцій з основними засобами в ході здійснення експертного дослідження використовують певні методи та спираються на нормативно–правові акти та законодавчі документи, які регламентують здійснення операцій з основними фондами. Відповідно до обраних методів та нормативно-правової бази, суб'єкти вже безпосередньо взаємодіють з об'єктом та предметом судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами. Подальше дослідження допоможе вдосконалити методику експертного дослідження операцій з основними фондами на основі певних знань організаційних аспектів економічної експертизи.

Сучасні умови розвитку світової економіки все частіше потребують врахування вартості об'єктів інтелектуальної власності в господарській діяльності підприємств. Питання визначення сутності, ідентифікації, оцінки і подальшого обліку об'єктів інтелектуальної власності є дуже актуальним, оскільки проблема полягає в тому, що більшість таких об'єктів не визнаються та не ідентифікуються, а тому і не відображаються в бухгалтерському обліку на підприємстві. А якщо нематеріальні активи не ідентифікуються, то вони не можуть бути оцінені та поставлені на облік.

В Податковому кодексі України [65] зазначено, що нематеріальний актив – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством

порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Нематеріальні ресурси та нематеріальні активи також не є тотожними, оскільки утворюються на різних етапах створення та набуття прав на інтелектуальну власність. До складу інтелектуального капіталу входять основні засоби, які мають фізичну субстанцію та не можуть бути відокремлені від певного суб'єкта. На думку Кудирко О.В. [44], ототожнення двох понять та визнання категорії «інтелектуальний капітал» як першочергової є недоцільним. «Нематеріальні активи» є більш широким поняттям, якому притаманні всі аспекти невідчутних активів, воно включає у себе інтелектуальні складові. Під інтелектуальним капіталом слід розуміти переважно розумові та пов'язані з персоналом складові.

Слід пам'ятати, що об'єкт інтелектуальної власності і право користування таким об'єктом визнаються нематеріальним активом лише за наявності певних умов зазначених вище. Тобто, за відсутності однієї з ознак, об'єкти інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку активами не визнаються. Проте незавершеність формування нормативно-правової бази у сфері інтелектуальної власності, викликає дуже багато питань і безліч проблем, пов'язаних з визнанням та відображенням в обліку об'єктів прав інтелектуальної власності.

Таким чином, неврахування експертом відмінностей в концептуальній основі може призвести до неумисного введення користувачів його висновку в оману.

За умови погодження з підходом щодо відмінностей досліджених категорій, перспективними є подальші розробки стосовно розвитку теоретичних та практичних складових інтелектуального капіталу та нематеріальних активів як окремих груп невідчутних активів підприємства. Особливої уваги потребують специфічні типи активів, як-то гудвіл - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового

комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.

Економічна експертиза нематеріальних активів є невід'ємним елементом комплексної системи експертних досліджень. Як сукупність спеціальних знань і дій, експертиза нематеріальних активів – найважливіший атрибут вирішення сутності в процесі встановлення істини у справах, пов'язаних з правами володіння нематеріальними активами, розпорядження, користування ними і т.д. Вона регламентується законодавчими актами, нормами чинного права. Іншими словами, економічна експертиза нематеріальних активів має своє процесуальне місце і значення в системі процедур розгляду конкретних справ.

Актуальність і значення знання науково-теоретичних і практичних, правових і методологічних засад забезпечення економічної експертизи нематеріальних активів полягає в тому, що це дозволяє систематизувати наявний практичний та науково-методологічний досвід у цій галузі експертної діяльності, комплексно уявити коло невирішених проблем законодавчого та практичного характеру.

Призначення економічної експертизи необхідно при визначенні предмета доказування у справах про ідентифікацію в частині встановлення систематичного несвоєчасного або неправильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності операцій, подій, угод з нематеріальними активами. Предметом економічної експертизи нематеріальних активів є дії юридичних або фізичних осіб, пов'язані з використанням товарних знаків, логотипів, ліцензій, гудвілу, продуктів інтелектуальної власності, «ноу-хау» і призвели до дій, що регулюють порядок створення, використання, обліку та звітності з використання та оцінки нематеріальних активів і права осіб, які створили та/або володіють цими активами.

Об'єктами експертного дослідження в даному випадку є джерела інформації, які відображаються в обліку – наприклад, товарні знаки, логотипи, ліцензії і т.д., і первинні документи, в яких зафіксовані права на володіння (права власності) і використання цих активів – державні реєстраційні документи, договори, публікації і т.д. Завданнями економічної експертизи нематеріальних активів є:

- встановлення обґрунтованості прав на володіння і використання даного виду нематеріальних активів;
- встановлення правильності відображення використання конкретних нематеріальних активів в договорах, контрактах, звітної документації;
- встановлення правильності оцінки вартості конкретного виду нематеріальних активів, оцінки їх вартісної частки в загальній вартості бізнесу (підприємства);
- встановлення правильності оцінки вартості інтелектуальної власності при страхуванні, заставі, розробці та реалізації інвестиційних проектів;
- встановлення правильності оцінки вартості конкретних нематеріальних активів при взаєморозрахунках володаря прав і користувача нематеріальними активами і правильності здійснення всіх необхідних платежів за користування цими активами;

В якості деяких загальних ознак, що визначають особливості судовоекономічної експертизи нематеріальних активів, можна виділити наступні: специфічна предметно-речова втіленості нематеріальних активів; затребуваність комплексу взаємопов'язаних спеціалізованих знань, яка обумовлює якісні особливості дослідження (пізнавальна сторона експертизи) та висновків за результатами (практико-цільова сторона експертизи) експертизи нематеріальних активів.

Ці специфічні особливості дозволяють визначати і класифікувати економічну експертизу нематеріальних активів в якості особливого виду експертної практики, спрямованої на: виявлення способів і форм порушення інтелектуальної власності, прав і пріоритету на випуск тієї чи іншої продукції

або послуг з відповідним дизайном, торговою маркою і т.д.; посвідчення підстав для законодавчо-регламентованого вирішення спорів про права одних юридичних і фізичних осіб та їх порушення іншими особами, підприємствами, організаціями; науково-практичне обґрунтування доказовості на ті чи інші нематеріальні активи [2].

Методика експертного дослідження – програма вирішення експертних завдань, спрямованих на встановлення обставин, що мають доказове значення, і регламентує послідовність і зміст операцій з використання системи методів, оцінки та оформлення результатів дослідження. Здійснення економічної експертизи операцій з нематеріальними активами підприємства проводиться на основі попередньо сформованого локального стандарту експертного дослідження, який включає об'єкти економічної експертизи операцій з нематеріальними активами підприємства; джерела інформації для проведення експертизи; конкретні методичні прийоми дослідження; методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи операцій з нематеріальними активами підприємства.

Основними об'єктами в процесі експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

- склад нематеріальних активів, достовірність і повнота їх оцінки;
- правильність відображення в обліку надходжень, зносу (амортизації) нематеріальних активів, реалізації та іншого вибуття;
- правильність відображення в обліку сум ПДВ, сплачених за придбані та введені в експлуатацію нематеріальні активи.

Основними завданнями експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

1. відповідність бухгалтерського обліку нематеріальних активів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 19 «Об'єднання підприємств»;
2. правильність визнання необоротних активів активом;
3. пооб'єктний облік активів;

4. правильність встановлення термінів корисного використання та методів нарахування амортизації;
5. правильність вилучення зі складу активів;-
6. визначення первинної вартості залежно від способу отримання активів, щодо нематеріальних активів, то П(С)БО передбачає декілька шляхів отримання нематеріальних активів;
7. відокремлення досліджень та розробок для визнання нематеріальних активів;-
8. збільшення первинної вартості на суму витрат з поліпшення об'єкта;
9. вибуття нематеріальних активів;
10. коректність надання інформації про активи у Примітках до річної фінансової звітності.

Основними джерелами інформації експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

1. Законодавча база, що регулює визнання, облік та оцінку нематеріальних активів:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- Інструкція про проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків;
- Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»;
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, тощо.

2. Фактографічна інформація:

- акт приймання-передачі для обліку введення нематеріальних активів в експлуатацію;
- документи, що підтверджують створення нематеріальних активів, наприклад, кошториси витрат;
- положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;-
- накази про віднесення конкретних об'єктів до ноу-хау;
- протоколи визначення строків корисного використання об'єктів ноу-хау;-
- наказ про облікову політику підприємства;
- баланс;
- інвентаризаційні відомості та описи;
- відомість нарахування амортизації;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку до рахунків 12 «Нематеріальні активи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Найбільш типовими порушеннями щодо операцій з нематеріальними активами є:

- помилки в оформленні основних первинних документів з обліку нематеріальних активів;
- недотримання діапазону строків корисного використання нематеріальних активів;

- неправильна кореспонденція щодо обліку операцій з придбання чи вибуття нематеріальних активів;
- недотримання порядку оцінки нематеріальних активів та неправильне визначення ліквідаційної вартості;
- недотримання державної реєстрації об'єктів нематеріальних активів, які підлягають обов'язковій реєстрації;
- недотримання правильності обліку орендованих нематеріальних активів.

Провівши дослідження, можемо констатувати, що економічна експертиза нематеріальних активів є невід'ємним елементом комплексної системи експертного оцінювання. Призначення економічної експертизи необхідно при визначенні предмета дослідження, його обґрунтованості та доцільності.

Формування методико-організаційних засад економічної експертизи операцій з основними засобами виділяє та чітко обґрунтовує окремі елементи цього поняття та дозволяє підвищити ефективність проведення експертного дослідження, його результативність. Успіх експертизи багато залежить, як було здійснено планування проведення експертизи. Ефективне планування передбачає розподіл обов'язків з-поміж експертів, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення найліпших результатів. Специфічні особливості експертного дослідження нематеріальних активів дозволяють визначати і класифікувати економічну експертизу нематеріальних активів в якості особливого виду експертної практики.

3.2. Порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення експертного оцінювання активів підприємства

Контроль над активами означає можливість вирішального впливу з боку підприємства на них з метою отримати вигоди від їх використання. Контроль, як правило, супроводжується наявністю права власності. Для частини активів (фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість) характерний тісний зв'язок з правом власності. Однак у деяких випадках наявність права власності не є істотною умовою для визнання активом. Наприклад, підприємство передає об'єкт основних засобів в оренду, її умовами є регулярні виплати орендної плати, однак право контролювати порядок використання коштів підприємству може бути не надано.

Система вартісних оцінок використовується у різних процесах господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні операцій купівлі-продажу, оренди майна, заставі, інвестуванні, при реорганізаційних процесах, а також у процедурах банкрутства. Концептуальні основи оцінювання викладено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де сформульовані принципи, які слід ураховувати при оцінюванні.

Порядок оцінювання активів, зобов'язань та процесів для цілей обліку визначається у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, що пропонують декілька видів оцінок, застосування яких для відображення конкретного об'єкта на конкретному підприємстві залежить від ситуації та вибраної облікової політики. Ситуація продиктована діями, які виконуються з об'єктом обліку. Це може бути надходження активу шляхом придбання за оплату, безоплатного надходження, його отримання у якості внеску в статутний капітал тощо, вибуття активу, оцінка активів на дату балансу (наприклад, оцінка фінансових інвестицій, які утримуються підприємством до їх погашення, за їх амортизованою собівартістю тощо).

Ситуаційний підхід до оцінювання враховують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

З позиції теорії процес оцінювання включає такі елементи: об'єкт; оцінювану властивість об'єкта; шкалу виміру [42]. Вибір властивості об'єкта визначається метою оцінки, яка формулюється перед оцінюванням і містить: найменування й вид об'єкта оцінювання; дату оцінювання та прив'язку до стратегічної мети. Правильно визначена стратегічна мета впливає на вибір адекватної оцінки й уникнення помилок при оцінюванні активів і пасивів.

Оцінка, на думку Маренича Т., в бухгалтерському обліку є: загальним вимірником всіх господарських засобів, джерел, процесів; складовою методу бухгалтерського обліку; базовим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності; передумовою функціонування інших елементів методу бухгалтерського обліку; вираженням інституціональних інтересів інституціональних груп національного й глобального масштабу [50]. Тому саме експертна оцінка займає важливе місце в визначенні достовірної інформації щодо активів підприємства.

Отже, оцінка активів та зобов'язань підприємства безпосередньо впливає на достовірність фінансової звітності, на підставі якої приймається рішення про його неплатоспроможність та можливе банкрутство. Вибір підприємством виду оцінювання залежить від вимог стандартів обліку, економічної доцільності (стратегічної мети), діючих законодавчих актів, що в свою чергу впливає на систему управління підприємством та побудову стратегічних рішень щодо його розвитку.

Більшість науковців зазначають, що моделі управління активами розроблені переважно зарубіжними науковими школами. У вітчизняній економічній науці питання управління активами набули актуальності і почали досліджуватися лише останнім часом. Тому розробка підходів до управління активами вітчизняних підприємств має базуватися на оцінюванні наявних моделей та їх критичному аналізі з метою подальшої адаптації до вимог внутрішнього використання.

Розглядаючи питання управління активами, слід наголосити також і на змінах у формуванні стилю управління, які обумовлені глобалізаційними процесами в економіці. Так, на сьогодні успіх у бізнесі пов'язаний із культурними основами та етикою поведінки, які властиві певній країні. Вочевидь посилення ролі нематеріальних активів, зокрема організаційної культури підприємства. Досвід господарювання розвинутих країн привів до створення успішних моделей менеджменту, які умовно можна диференціювати на три групи: американська, європейська та східноазіатська моделі.

Перша модель – це американська демократична модель управління зі сприйняттям особистості як самоцілі розвитку суспільства та спрямування його талантів на розробку інновацій. «Основна мета американського бізнесу – це прибуток та можливість його отримати кожним членом суспільства, що призводить до появи особливої організаційної-культури з агресивною конкуренцією та є наріжним каменем конкурентоспроможності, економічного зростання та ефективності», – пишуть Дж. Грейсон і Карл О.Делл [80].

Друга модель – європейська модель, яка поширилася та розділилася за такими напрямками: британська, французька, німецька, італійська та шведська. Проте всі вони зорієнтовані, в першу чергу, на людей, цінності та культуру (тобто теж на нематеріальні активи підприємств). Третя модель – це ідеологія східноазіатського (конфуціанського) капіталізму, в основі якої закладений трактат Конфуція «Лунь Юй» [80]. «Справжня цінність Лунь Юя, – писав Сібусава, – може бути збагнена через використання його у бізнесі. Так було введено поняття щирої вигоди, яке сполучає особисту та суспільну вигоду з пріоритетом останньої.

Східноазіатські підприємці виділяють два види взаємозалежних вигод – велику й малу. Велика вигода означає вигоду держави й нації; мала вигода – вигоду підприємства і його власника. Може саме тому японські компанії очолюють рейтинги найбільш успішних компаній світу та достойно

конкурують із американськими та європейськими компаніями. В усьому світі давно зрозуміли, що людина – це найбільш цінний актив компанії. Це спільна риса трьох моделей управління, але суттєва різниця між ними відчувається у сприйнятті людини компанією.

Для американської моделі характерним є сприйняття людей як джерела інновацій та максимізації прибутку; для європейської моделі люди – центральний елемент механізму управління, «кров» компанії; для японської моделі людина постає у її гармонічному поєднанні з підприємством та суспільством. В Україні процес формування моделей управління активами підприємств триває. Тому вивчення міжнародного досвіду у вирішенні цього питання, на нашу думку, є надзвичайно корисним.

Структурно-генетичний аналіз моделей управління активами підприємства, на нашу думку, має бути спрямовано на розгляд їх сутності, особливостей застосування, періодизації у розрізі застосування до окремих видів активів (нематеріальних необоротних активів, матеріальних необоротних активів, матеріальних оборотних активів, грошових активів). У різні часові періоди змінювався пріоритет розгляду системи управління того чи іншого активу підприємства. Виходячи з цього, доцільно виокремлювати чотири періоди в еволюції розвитку управління активами суб'єкта господарювання: інвестиційний, операційний, оптимізаційний та інформаційний періоди.

В інвестиційний період (до 1900–1929 рр.) науковою думкою було запропоновано моделі управління, головною метою яких було обґрунтувати доцільність інвестування в діяльність підприємства. В операційний період (1930–1959 рр.) головне завдання управління активами зводилося до організації їх ефективного використання. Метою оптимізаційного періоду (1960–1989 рр.) став пошук шляхів оптимізації витрат на активацію економічних ресурсів при збереженні відповідного рівня ефективності їх використання. Інформаційний період (1990 р. – наш час) переводить фокус науковців на нематеріальні активи і підкреслює необхідність більш

результативного використання інтелектуальних можливостей та компетенцій. Правильно обрати ту чи іншу модель управління активами підприємства досить складно.

Тому доцільно врахувати запропоновану І. М. Рєпіною окта-критеріальну систему, для того щоб допомогти менеджерам підприємства оцінити простоту застосування, практичність і корисність кожної. Вона базується на восьми критеріях, а саме: критерій 1 – об'єктивність (модель має бути своєчасною, раціональною і системною); критерій 2 – практичність (повнота оцінки); критерій 3 – трудомісткість (оптимальна потреба в трудо-, часо- та інших ресурсах); критерій 4 – універсальність (охоплення різних функціональних сфер діяльності підприємства та ієрархічних рівнів управління); критерій 5 – гнучкість (реагування на зміни, що відбуваються); критерій 6 – прозорість (зрозумілість і зручність у використанні); критерій 7 – релевантність (модель повинна чітко відображати головну мету і підпорядковані їй компліментарні цілі розвитку підприємства); критерій 8 – економічність (модель базується на індикаторах, які можна оперативного відстежувати і які не потребують значних коштів щодо їх формування, а також є простими для аналізу і зіставлення даних).

Забезпечення безперервності господарської діяльності відбувається шляхом формування груп та видів активів, що визначаються особливостями технологічного процесу, застосовуваних підходів до фінансування господарської діяльності, стратегії суб'єкта господарювання. Тому усі моделі управління активами розподілено на чотири функціональні групи: моделі управління нематеріальними необоротними активами, моделі управління матеріальними необоротними активами, моделі управління матеріальними оборотними активами, моделі управління грошовими активами.

В Додатку Л приведено результати оцінювання І. М. Рєпіною моделей управління активами підприємства за окта-критеріальною системою.

Як видно з додатку Л, у групі моделей управління нематеріальними необоротними активами найбільші оцінки отримали: призма

результативності та модель управління на основі системи збалансованих показників (BSC). Модель капітальних активів (МОКА), амортизаційна та лізингова моделі найоптимальніші для управління матеріальними необоротними активами, виходячи з авторської позиції. У процесі управління матеріальними оборотними активами доцільно комбінувати моделі – розширений варіант EOQ-моделі, модель «Саме вчасно II», системні моделі XYZ та ABC. Модель управління дебіторською заборгованістю за її природним рівнем С. І. Маслова та модель управління грошовими коштами на основі циклу грошового потоку (cash flow cycle) з огляду на октакритеріальну оцінку мають вищу практичну цінність. Слід зауважити, що авторські оцінки моделей управління активами підприємства надано переважно виходячи з практики їх використання в українських реаліях господарювання. Для інших бізнес-середовищ вона може бути відкоригована відповідно до умов використання.

З метою визначення ефективності використання активів підприємства, в дослідженні буде розглянутий аналіз ефективності використання активів підприємства за 2016 рік. Основним джерелом інформації для проведення нашого дослідження була бухгалтерська звітність підприємства за 2016 рік. З метою аналізу структури та змін у вартості активів підприємства порівняємо показники активу балансу на початок і кінець звітного періоду за видами активів.

Основним показником, який характеризує ефективне використання активів Підприємства, є коефіцієнт доходності активів. Цей коефіцієнт показує частку сукупного доходу в одній гривні вартості активів. І хоча для Підприємства в 2012 році цей показник залишається досить низьким, а саме 0,24, збільшення його в динаміці є позитивною тенденцією. Аналіз доходності активів подано у таблиці 3.1

Аналіз дохідності активів*

№ з/п	Найменування показників	Форма звітності, код рядка	На початок звітного періоду, тис. грн.	На кінець звітного періоду, тис. грн.	Абсолютне зростання, тис. грн. (гр. 5 - гр. 4)	Коефіцієнт зростання (гр. 5/гр. 4)
1	Вартість активів підприємства	ф. 1 ряд. 280	16029	15654	-375	0,98
2	Сукупний дохід	ф. 2 ряд. 035 + ряд. 060 + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 + ряд. 200	1346	3764	2418	2,8
3	Різниця у значеннях коефіцієнтів	-	-	-	2793	1,82
4	Сума сукупного доходу на 1 грн. вартості активів	-	0,08	0,24	0,16	3

*Дані скориговано на спотворюючий показник

Як видно з таблиці 3.1, частка сукупного доходу Підприємства в одній гривні вартості активів збільшилась протягом 2016 року втричі. Про покращення ефективності використання активів Підприємства свідчить і зменшення порівняно з 2015 роком чистого збитку з 582,0 тис. грн. до 52 тис. грн. Проведений аналіз ефективності використання активів підприємства показав, що загалом на Підприємстві спостерігаються позитивні тенденції підвищення ефективності використання активів.

В результаті проведеного дослідження доходимо висновку, що модель управління активами сучасного підприємства має: орієнтуватися на довготермінові цілі господарської діяльності підприємства та економічні інтереси його власників; відповідати стратегічним напрямкам розвитку

суб'єкта господарювання, які обумовлені мінливістю зовнішнього бізнес-середовища; забезпечувати безперервність розроблення стратегій підприємства; узгоджувати потреби з ресурсами; мати високу економічну ефективність та соціальну відповідальність. Використовуючи запропоновану окта-критеріальну систему оцінювання моделей управління активами, керівники підприємств отримують інструмент підвищення результативності господарської діяльності.

Список використаної літератури:

1. Holmstrom B. R. Chapter 2 The theory of the firm [Electronic resourc] / B. R Holmstrom, J. Tirole // Handbook of Industrial Organization : Volume 1 (Series: Handbooks in Economics) / Edited by R. Schmalensee, R. Willing. – North Holland : Elsevier Science Publishers B.V., 1989. – P. 61-133. – Access mode: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1573448X89010058/> – Title from the screen
2. Алаева Г.Т. Судебная экспертиза нематериальных активов: правовые и методологические основы: Учебное пособие для студентов юридических факультетов. -Алматы: «Қазақуниверситеті», 2005. –58с.
3. Апель А. Основы финансового права : краткий курс лекций [Текст] : учеб. пособие / А. Апель. – СПб. и др. : Питер, 2001. – 128 с.
4. Артюх О. В. Концептуальні засади та методичне забезпечення цілісної системи обліку на промислових підприємствах : автореф. дис... к. екон. наук : 08.00.09 / Оксана Валентинівна Артюх. – Одеса, 2011. – 22с.
5. Багрій К. Л. Внутрішньогосподарський аналіз і контроль матеріальних запасів підприємств: методика і організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: 08.00.09 / К. Л. Багрій; КНТЕУ. — К., 2011. — 22 с.
6. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: навч. По-сібн. / М. Ф. Базась. — К., 2007. — 488 с.
7. Бандурка А.М. Основы судебной бухгалтерии: Учеб. для вузов / А.М. Бандурка, В.А. Лукин, В.Д. Поникаров; Нац. ун-т внутр. дел. – Х., 2002. – 328 с.
8. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм [Текст] : монография / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 255 с.

9. Белов А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] : сборник научных трудов / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М. : Книжный мир, 2003. – 607 с.
10. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : підручник / М.Т. Білуха. – К. : Видавнича компанія «Воля», 2004. – 656 с.
11. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К. : Укр. акад. оригін. ідей, 2005. – 888 с.
12. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. — 448 с.
13. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М. І. Бондар // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 58-62
14. Бразілій Н. М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бразілій, М. М. Тимошенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. — 2009. — № 24: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_24/articles/20_Brasiliy_Timoshenko.pdf.
15. Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев / Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 1. – С. 17-22.
16. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст]: монографія / Т. А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 772 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир: Рута. – 2002. – 544 с.

- 18.Бутинець Ф.Ф. Господарський контроль як наука і система знань [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 3(21). – С. 14-27.
- 19.Варфоломеева Ю.А. Финансовый контроль: сущность и виды [Текст] / Ю.А. Варфоломеева // Аудитор. – 2006. – № 2. – С. 16-22.
- 20.Верига Ю. А. Предмет і метод бухгалтерського обліку: погляд на проблему [Електронний ресурс] / Ю. А. Верига, С. М. Деньга // Розвиток науки про бухгалтерський облік : доповіді та тези доповідей, виголошені на Міжнародній науковій конференції 23-24 листопада 2000 р. Вісник – № 12. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С.119-130. – Режим доступу: <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/1072>
- 21.Гварлиани Т.Е. Исследование методологии финансового контроля [Текст] / Т.Е. Гварлиани, С. Черемшанов // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – № 4. – С. 5-17
- 22.Глібко В.М. Судова бухгалтерія [Текст] : підручник / В.М. Глібко, О.П. Буцан. – К. : Юрінком Інтер, 2007. – 224 с.
- 23.Гончарук Я.А. Аудит [Текст] : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закладів / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Львів : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
- 24.Гриценко О. М. Облік і контроль запасів на підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: 08.00.09 / О. М. Гриценко; Київ. нац. торг. — екон. ун-т. — К., 2014. — 24 с.
- 25.Грицишен Д.О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції / Д.О. Грицишен // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – Вип. 11. – Одеса: МГУ, 2015. – 326 с. – С. 280-286

26. Гутцайт Е.М. Об оценке эффективности в задачах государственного финансового контроля [Текст] / Е.М. Гутцайт // Аудитор. – 2004. – № 8. – С. 20-28.
27. Дикань Л.В. Контроль і ревізія : [навч. посібник для студентів вузів] / Л.В. Дикань – Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. – 394 с.
28. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін . — К.: Видавничий центр «Академія», 2000. — 864 с.
29. Євдокимов В. В. Асиметрія бухгалтерської інформації та шляхи її мінімізації / В. В. Євдокимов // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 3(21). – С. 135-146
30. Євдокимов В. В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Віктор Валерійович Євдокимов. – Житомир, 2011. – 39 с.
31. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи / В. Єгарміна // Вісник податкової служби України. — 2009. — № 21. — С. 62–65.
32. Єршова Н.Ю. Визначення нематеріальних активів та їхня оцінка // Вісник Запорізького національного університету. –2010. -№ 2(6). –с. 157 –161.
33. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність [Текст] : навчальний посібник / З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко ; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України. – К. : Алерта, 2012. – 496 с.
34. Збірник наукових праць студентів кафедри аудиту, ревізії та аналізу. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – Випуск 1. – 195 с.
35. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : [монографія] / Є.В. Калюга ; М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т. – К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
36. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ков- тун // Вісник

- Хмельницького національного університету. — 2009. — № 6. — Т. 1.
— С. 165–170.
37. Кокинз Г. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами: Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. — 315 с.
38. Контроль і ревізія [Текст] : навч. посіб. : нормативно-практ. матер. / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, В.О. Озеран. — 3-є вид., перероб. і доп. — Львів : Інтелект - Захід, 2004. — 328 с.
39. Контроль і ревізія [Текст] : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець [та ін.] ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. — 3-тє вид., допов. і переробл. — Житомир : Рута, 2002. — 544 с.
40. Корінько М. Д. Бухгалтерський облік при реструктуризації суб'єктів господарювання України: напрями наукових досліджень : монографія / М. Д. Корінько, Г. Б. Тігаренко. — К. : Видавництво ТОВ «Клякса», 2010. — 320 с.
41. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. — Львів : ЛКА, 2015. — 239 с.
42. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух. — 2008. — № 35. — С. 17– 23. 4. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : : Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. Дисципліни — К. : ХНЕУ, 2004. — 268 с.
43. Кравцова О. М. Оцінка активів та зобов'язань підприємства при банкрутстві / О. М. Кравцова // Економіка і регіон. — 2012. — № 5. — С. 128-132.
44. Кудирко О.В. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал: порівняльний аналіз економічних категорій // Академічний огляд. Збірник наукових праць. -2013. -№ 2 (39). —с. 30 –35.

45. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – с. 12-16
46. Кулинич М. Б. Еволюція предмету і методу бухгалтерського обліку / М. Б. Кулинич // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Л. Українки. – 2008. – № 7. – С. 218-224
47. Куцик П. О. Внутрішньогосподарські регламенти, стандарти і звіти: теоретичний аспект / П. О. Куцик // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів: зб. мат. 1-ї всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. / [відп. за вип. П. О. Куцик]. — Львів: Львівська комерційна академія, 2012. — С. 7–9.
48. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання. – 2006. – 311 с.
49. Мальшев И. В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для с.-х. вузов / И. В. Мальшев – М. : Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
50. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 19-25
51. Марочкіна А. М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами : навчальний посібник / А. М. Марочкіна. – Харків: Торсінг. – 2002. – 296 с.
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний документ] // Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
53. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [За ред. С. Ф. Голова] . – К. : ФПБАУ. – 2004. – 248 с.
54. Міжнародні стандарти фінансової звітності. – К. : – 2004. – Ч.2. – С. 465-549. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні:

- закон України від 16 липня 1999 року № 966-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
55. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : навч. посіб. / Г.Г. Мумінова-Савіна ; Київ. нац. екон. ун-т. – К. : Вид-во Київ. нац. екон. ун-ту, 2003. – 202 с.
56. Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
57. Оборотні активи сутність, склад і структура [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://financeblog.com.ua/category/finansy-predpriyatij/oborotni-aktivi-pidpriyemstv-formuvannya-i-vikoristannya>.
58. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» (Сер. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). — Львів, 2012. — № 722. — С. 172–176.
59. Перезовова І. В. Інтеграція аудиту та інших форм контролю як спосіб розкриття та розвитку його невикористаних можливостей / І.В. Перезовова // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку», 15–16 квітня 2010 р. – Івано-Франківськ. – С. 152-154.
60. Перезовова І.В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань // Економіка: реалії часу. –2013. -№ 3 (8).–с. 97 –105.
61. Перезовова І.В. Експлікація податкового аудиту / І.В. Перезовова, Т.П. Фурса // Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Фінансова безпека та стратегічний розвиток держави». – Полтава: Верстка, 2012. – С. 178-180.
62. Перезовова І.В. Структурна модель формування особистісного потенціалу експерта-економіста / І.В. Перезовова // Вісник

- Прикарпатського університету. Серія : Економіка. – Івано-Франківськ, 2012. – Вип.9. – С. 116-121.
- 63.Перезова І.В. Щодо проблемних питань пізнання наукового апарату економічного контролю / І.В. Перезова // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : Міжнар. наук.-практ.конф., 19-21 травня 2011 р., м. Судак : [матеріали] – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 210-212.
- 64.Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Олександр Михайлович Петрук. – К., 2006. – 33 с.
- 65.Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (чинний: Редакція від 16.12.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> – Назва з екрану.
- 66.Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 67.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» від 31.03.1999 № 87 (з пізнішими змінами і доповненнями).
- 68.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:
- 69.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 "Основні засоби". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №627.
- 70.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №8 «Нематеріальні активи », затвердж. наказом МФУ від 18 жовтня 1999 р. № 242.
- 71.Поникаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб.пособ. для студ. экон. и юрид. вузов / В.Д. Поникаров, И.В. Ялдин, М.В. Стаматина, Ж.О. Андрейченко. – Х. : РИФ «Арсис, ЛТД», 2002. – 240 с.

- 72.Понікаров В. Д. Судово–економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров. — Х., 2005. — 232 с.
- 73.Преображенский Б.Г. Каким быть финансовому контролю в России [Текст] / Б.Г. Преображенский // Аудитор. — 2004. — № 1. — С. 3-8.
- 74.Применение МСФО: в 5 ч. / Пер. с англ. — 3-е. изд., перераб. и доп. — М. : Альпина Бизнес Букс. — 2008. — 720 с.
- 75.Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/550-2006>
- 76.Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. №4038-ХІІ [Електронний документ] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.
- 77.Проданчук М. А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту / М. А. Проданчук // Економіка АПК. — 2013.— № 12.— С. 55-62
- 78.Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. — Тернопіль : Карт-бланш, 2006. — 178 с.
- 79.Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст]: монографія / К. І. Редченко. — Львів: ЛКА, 2011. — 360 с.
- 80.Репіна І. М. Стратегічна матриця моделі управління активами підприємств / І. М. Репіна // Стратегія економічного розвитку України. — 2014. — № 35(2). — С. 114-123
- 81.Репіна І.М. Активи підприємства: таксономія, діагностика та управління: монографія/ І.М. Репіна - К. : КНЕУ, 2012 – 274с.
- 82.Рогозян Л.Є. Ревізія і контроль [Текст] : навч. посіб. / Л.Є. Рогозян, В.В. Вахлакова ; Донбаський держ. технічний ун-т. — Алчевськ : ДонДТУ, 2009. — 218 с.

83. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / В. В. Сопко – К. : КНЕУ, 2006.–526 с.
84. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dpsukraini/strategichniy-plan-rozvitku>
85. Ступінська М. В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємстві / М. В. Ступінська // Інвестиції: практика та досвід. — 2013. — № 8. — С. 84–86.
86. Сьомченко В. В. Роль внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів на підприємстві / В. В. Сьомченко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. — 2013. — № 3 (72). — С. 130–132.
87. Тимошенко Ю. Облікова оцінка активів при відображенні процесів діяльності підприємства / Ю. Тимошенко //
88. Ткаченко Н. М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: автореф. дис. ... доктора екон. наук : 08.06.04 / Ткаченко Надія Марківна. – Київ, 2003. – 26 с.
89. Філімоненков О.С. Фінанси підприємств: Навч. посіб. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: МАУП, 2004. – 328 с.
90. Фірсова С. М. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства / С. М. Фірсова, О. В. Гарасюта // Науковий вісник НЛТУ України, 2006. — Вип. 16.6. — С. 184–187.
91. Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза [Електронний ресурс] / С.Г. Чаадаев, М.В. Чадин // Черные дыры в Российском Законодательстве. – 2001. – № 1.– Режим доступу: <http://www.kpress.ru/bh/2001/1/chaadaev/chaadaev.asp>
92. Чебанова Н. В. Стратегічне управління активами підприємств залізничного комплексу : автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.03 / Наталія Володимирівна Чебанова . – Харків, 2009. – 43с.

93. Шевченко С. О. Особливості відображення в обліку операцій з необоротними активами бюджетних установ / С. О. Шевченко // Актуальні проблеми сучасної науки. — 2009. — № 10. — С. 12–15.
94. Шевчук В. О. Проблеми ідентифікації об'єктів контролю господарських систем / В. О. Шевчук // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: тези доп. 9-ї міжнар. наук. конф. — К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. — С. 10–11.
95. Шейко В. М., Кушнарєнко Н. М. Організація та методика науково-дослідницької діяльності: Підручник. — 4-те вид., випр. і доп. — К.: Знання, 2004. — 307 с.
96. Шумило Р. Р. Методичні аспекти контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: тези доповідей наук.-практ. конф. (м. Львів, 26–28 квіт. 2012 р.). — Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2012. — С. 368–369.
97. Шумило Р. Р. Організація внутрішньогосподарського контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — 2011. — Випуск 3 (21). — С. 403–409.