

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

Бачинський Дмитро Ярославович

АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

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

Виконав ст.гр.ОЕЕМ-21

Бачинський Д. Я.

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1 НЕОБОРОТНІ АКТИВИ : ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЇХ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

- 1.1. Тракткування необоротних активів підприємства, їх класифікація
- 1.2. Поняття основних засобів та інших необоротних активів
- 1.3. Економічний зміст та склад нематеріальних активів

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2 ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

- 2.1. Методика обліку матеріальних необоротних активів
- 2.2. Особливості обліку нематеріальних активів
- 2.3. Порядок комп'ютеризації обліку операцій з необоротними активами

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3 МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 3.1. Основні напрямки аудиту основних засобів
- 3.2. Аудит нематеріальних активів
- 3.3. Порядок застосування аналітичних процедур у ході аудиторської перевірки операцій з необоротними активами

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

РОЗДІЛ 1

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ : ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЇХ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

1.1. Тракткування необоротних активів підприємства, їх класифікація

Процес виробництва будь-якого підприємства здійснюється за умови поєднання робочої сили і засобів виробництва, які складаються із засобів праці та предметів праці. Разом у сукупності вони становлять виробничі засоби підприємства, які поділяються на основні та оборотні.

Функціонування в сучасних економічних умовах суб'єктів господарювання вимагає наявності різного роду активів. Найбільш високовартісними з них і вагомими для провадження виробництва є необоротні активи [81, С.554].

Необоротні активи є одним із найважливіших об'єктів економічних наук, зокрема бухгалтерського обліку. Необоротні активи в сучасних умовах господарювання відіграють визначальну роль, оскільки вони становлять вагому частину майна будь-якого суб'єкта господарювання [16, С.498].

В подальшому дослідимо визначення поняття «необоротні активи», оскільки в різних науках (економтеорії, фінансах, бухгалтерському обліку) і практиці його розглядають по-різному. Крім того, для їх ідентифікації часто вживають не лише це поняття, а й інші назви (основний капітал, необоротні засоби, фіксовані активи, довгострокові активи і т.д.).

Слід підкреслити, що в економічній теорії замість терміну «необоротні активи» використовується категорія «основний капітал», оскільки поняття активу тут взагалі не використовується. Під основним капіталом розуміється частина продуктивного капіталу у формі засобів праці, що функціонує у виробничому процесі протягом багатьох кругооборотів, яка частково, в міру зношування, переносять свою вартість на новостворений продукт,

відтворюючись через кілька виробничих циклів [2].

Це визначення, на наш погляд, не є коректним, оскільки не відповідає сучасним економічним реаліям через те, що тут враховані тільки матеріальні економічні ресурси підприємства, що виражені у формі основних засобів. Натомість у представлену економічну категорію необхідно враховувати і нематеріальні ресурси, а також й довгострокові фінансові інвестиції. Таке визначення є складним для сприйняття, оскільки неможливо ідентифікувати конкретні ознаки, які притаманні лише необоротним активам, не використовуючи визначення оборотних активів.

Необоротні активи – це матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, призначені для реалізації чи використання протягом терміну, що більший за дванадцять місяців з дати балансу чи операційний цикл. Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Критерії визнання необоротних представлені на рис.1.1.



Рис.1.1 Критерії визнання необоротних активів

Основні підходи до трактування необоротних активів у законодавчо-

нормативних актах України ми узагальнили у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування категорії «необоротні активи» нормативно-правовій базі України

Джерело	Трактування
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Необоротні активи – усі активи, що не є оборотними
Фонд держмайна України	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та термін корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший за рік
Правління НБУ	Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи
Федерація профспілок України	Необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні ресурси, термін корисної дії яких, як очікується, становить більше одного року

З табл.1.1 можна зробити висновок про неоднозначність тлумачення терміну «необоротні активи» у законодавчо-нормативних актах України.

Аналіз наукових досліджень дає підстави говорити, що сутність категорії «необоротні активи» неможливо однозначно тлумачити. Різноманітність трактувань цього поняття пояснюється тим, що необоротні активи нерідко ототожнюють з такими поняттями, як власність, споруди та обладнання, основні засоби, капітал, що за своєю суттю дещо відрізняються.

Незважаючи на безліч думок під час визначення сутності необоротних активів, науковці у своїх переконаннях загалом розділились на дві групи:

1) перша група вважає, що необоротні активи – це майнові цінності підприємства;

2) друга група вважає, що необоротні активи - це матеріальні та нематеріальні ресурси. Проте, узагальнюючи твердження дослідників, можна сказати, що нематеріальні активи – це активи, достовірно виражені у своїй вартості, що використовується підприємством тривалий час (більше одного року) і від яких очікується отримати вигоду у майбутньому.

Ми встановили, що велика кількість авторів називають необоротні активи основним капіталом, який включає матеріальні цінності, фінансові вкладення та нематеріальні активи. Крім того, більшість вітчизняних науковців наголошують на тому, що поділ активів на оборотні та необоротні є умовним, оскільки всі засоби знаходяться в обороті, різниця лише полягає у тривалості оборотного циклу. Ще Я.В. Соколов зазначав, що поділ активів на оборотні та необоротні є досить умовним, стверджуючи, що « з часів Л.фон Мізеса стало зрозуміло, що всі засоби, вкладені в господарство знаходяться в обороті, і вся різниця лише в часі обороту» [78, С. 491].

Саме тому деякі науковці пропонують перейменувати термін «необоротні активи» на «довгострокові активи» або «основні активи» (Гавриловський А.С., Гнатюк А.А.).

В іноземній економічній та обліковій практиці поняття «необоротні активи» позначають різними термінами, що впливає з особливостей перекладу з різних мов світу. Наприклад, англійською мовою необоротні активи можуть називатися non-current assets (необоротні активи), fixed assets (фіксовані активи), long-term assets (довгострокові активи) тощо [3].

У зарубіжній практиці поняття «необоротні активи» визначається по-різному. У Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – оборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби та дохідні вкладення у матеріальні цінності, в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в Естонії – основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно); у Єгипті – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства) .

Дослідивши визначення необоротних активів, основного капіталу, довгострокових активів, можемо виділити декілька основних характеристик терміну, а саме (рис.1.2).



Рис.1.2 Характеристики необоротних активів

Отже, необоротні (довгострокові) активи - це сукупність майнових цінностей і нематеріальних прав, які беруть участь у виробництві продукції та наданні послуг, призначені не для перепродажу, корисний ефект від яких очікується отримувати тривалий час (більше одного року або операційного циклу).

Світова практика протягом тривалого періоду напрацювала багаточисельні варіанти видів необоротних активів. При розгляді класифікаційних ознак виходять, перш за все, із ознак їх класифікації. Загалом класифікація - це процес перегрупування яких-небудь об'єктів, елементів, форм за класами, групами, видами по тих або іншими ознаками. Класифікація дозволяє структурувати будь-яку систему, що вивчається, впорядковувати її, робити більш прозорою, а значить, і керованою.

Система «необоротні активи» є достатньо складною і має потребу в докладній класифікації по різних ознаках.

Так, необоротні активи за їх видами можна поділити на:

- 1) матеріальні;
- 2) нематеріальні;
- 3) фінансові.

На рис.1.3 нами дана детальна характеристика необоротних активів у розрізі вище представлених груп.



Рис.1.3 Класифікація необоротних активів [22]

Матеріальні необоротні активи – це активи, які мають матеріальну форму, до яких відносять: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи. Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної

форми, сутність яких полягає у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожені) й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду, який більший за рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам [22].

До монетарних активів відносять грошові кошти та їх еквіваленти та інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей – дебіторська заборгованість. Всі інші активи є немонетарними. Фінансові необоротні активи – довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість [22].

Оскільки необоротні активи багато разів беруть участь в господарському процесі і переносять свою вартість на продукцію (послуги) по визначних частинах, їх нерідко називають також довгостроковими (постійними) активами. В практичній діяльності до необоротних активів відносять, як правило, майнові цінності з терміном використання більше одного року.

За функціональним критерієм до складу необоротних активів відносять основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, устаткування, призначене до монтажу, довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів.

Окрім класифікації необоротних активів за їх функціональним призначенням, існують також класифікації за іншими, не менш важливим критеріями. Так, склад і структура необоротних активів (основного капіталу) по характеру володіння підрозділяються на власні необоротні активи, до яких відносяться довгострокові активи, належні підприємству на правах власності або володіння, що відображаються у складі балансу, а також необоротні активи, що орендуються, використовувані компанією відповідно до договору лізингу з їх власником.

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства виділяють:

- необоротні активи, що обслуговують операційну (поточну) діяльність (операційні або виробничі необоротні активи);
- необоротні активи, обслуговуючі інвестиційну (довгострокову) діяльність реального сектора (інвестиційні необоротні активи). До них відносять, зокрема, незавершене капітальне будівництво, устаткування, призначене до монтажу, й інші реальні сектори інвестування.
- необоротні активи, обслуговуючі фінансову діяльність (фінансові необоротні активи), довгострокові фінансові вкладення;
- необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Вони характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення сформованих для обслуговування працівників даного підприємства і що знаходяться в його володінні. Це санаторії, профілакторії, столові, спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі установи і т. п.

Близькою по значенню до вищерозглянутої є класифікація необоротних активів на активні і пасивні по їх ролі у виробничому процесі. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, нематеріальні активи, а також машини, механізми і устаткування, використовувані в процесі управління операційною діяльністю.

Цікавою, на нашу думку, є «ринкова» класифікація необоротних активів по їх реальному внеску до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства. За цією ознакою необоротні активи можуть бути розділені на «живі» і «мертві». «Живі» активи реально генерують прибуток, а «мертві» генерують збитки.

1.2. Поняття основних засобів та інших необоротних активів

Однією з умов ефективного функціонування підприємств в умовах ринкової економіки є їх забезпеченість основними засобами, оскільки саме основні засоби є тією рушійною силою, за допомогою якої починає працювати підприємство, а в подальшому розширювати свою діяльність.

Основні засоби – загальнонародне надбання, основна та інтенсивно зростаюча частина національного багатства країни. Їх збільшення і вдосконалення, покращення використання є важливими умовами створення матеріально-технічної бази країни, прискорення темпів науково-технічного прогресу, росту продуктивності праці. При цьому рівень технічного удосконалення основних засобів, особливо їх активної частини, здійснює безпосередній вплив на ефективність виробництва, якість роботи і результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Економічна природа поняття «основні засоби праці» визначається тими конкретними умовами, в яких вироблені, придбані, отримані за лізингом, безоплатно або орендовані і в яких їх експлуатують. Економічною в них є втілена праця і визнані споживчі якості, тобто здатність бути використаними. Якщо «засоби праці» знаходяться в приватній власності, то вони виступають як «основний капітал», так вважалося спочатку. У вітчизняних і західних науковців не було єдиного підходу до поняття «основний капітал». Із усіх наявних визначень можна зробити загальний висновок, що «основний капітал» є виробленими засобами виробництва: придбані здібності робітників до праці, безумовно «вироблені» під час використання речових ресурсів.

Зважаючи на роль та місце основних засобів в діяльності підприємств та економіки країни в цілому, в науковій літературі приділено багато уваги розумінню їх економічної суті, проте єдиної думки щодо визначення змісту терміну «основні засоби» не існує.

Необхідність введення поняття «основні засоби» в практику обліку

викликана такими причинами:

- застосуванням в обліку методу подвійного запису, за допомогою якого господарські засоби знаходять у балансі двостороннє відображення. В активі балансу вони відображаються з боку матеріального їх складу і називаються основними засобами; в пасиві – з боку джерел їх формування, тобто частини статутного, додаткового та іншого капіталу;
- на відміну від основного капіталу основні засоби відображають не лише вартісну сутність засобів праці, але і їх споживче призначення [24].

Ми встановили, що у сучасній спеціалізованій літературі в основному автори при трактуванні основних засобів використовують їх визначення, представлене у ПСБО 7.

У ПСБО 7 (п.4) зазначено, що основні засоби - матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [61].

В доповнення до цього у П(С)БО 7 (п.6) зазначається, що об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та його вартість може бути достовірно визначена.

Окрім того, тут варто згадати ще одну умову для визнання в бухгалтерському обліку основних засобів, а саме - підконтрольність. Згідно з п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», активи - це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [53].

Так, підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигід від його використання та

здатності обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до таких економічних благ. Як правило, контроль супроводжується наявністю права власності.

Основними критеріями для визнання основних засобів є такі (рис.1.4).

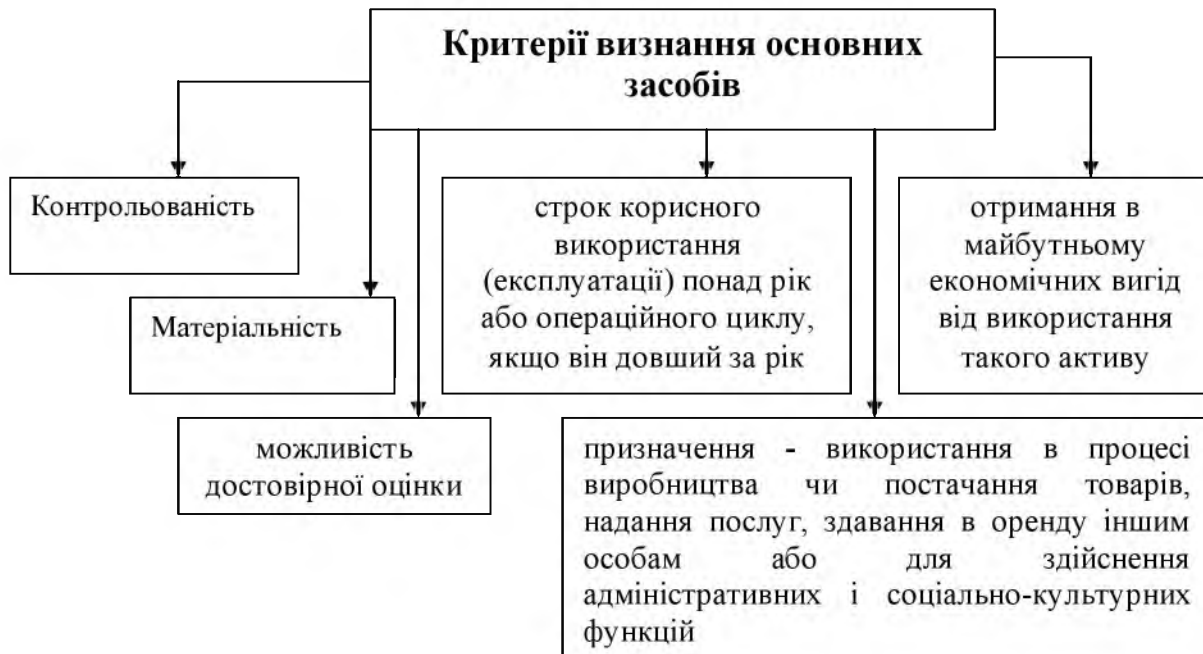


Рис.1.4 Критерії визнання основних засобів

На наш погляд, у склад критеріїв визнання основних засобів доцільно було б включити критерій малоцінності. Так, у п. 5.2 П(С)БО 7 зазначається, що підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Опосередковано на це вказується у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635 [48].

Ще одним критерієм при визначенні категорії «основні засоби» слід вважати амортизацію – поступове, в міру зношення, перенесення вартості основного засобу на продукцію, що випускається відповідним підприємством. Тому ми вважаємо, що амортизація є одним із суттєвих критеріїв визнання об'єкта основним засобом.

Іноді основні засоби називають майном (рідчю). Відповідно до Цивільного Кодексу України майном, як особливим об'єктом, вважається окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Рідчю є предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки. Вони поділені на рухомі і нерухомі речі. Тобто, під майном слід розуміти активи, які використовуються в господарській діяльності підприємства.

Потрібно звернути увагу, що відповідно до П(С)БО 7 у визначенні основних засобів присутнє поняття «використовується для здійснення соціально-культурних функцій», що дозволяє говорити про те, що в склад основних засобів відносяться об'єкти невиробничого призначення [61].

Згідно Податкового кодексу України основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [60]. Слід відмітити, що межа 6000грн. для основних засобів застосовується до придбаних об'єктів після 1 вересня 2015р.

Як бачимо, у Податковому кодексі України до критеріїв визнання основних засобів додається критерій вартості, проте він використовується лише при виділенні тільки такої групи основних засобів як малоцінні необоротні матеріальні активи, облік яких ведеться на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7, одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Таке визначення наведено в п. 4 П(С)БО 7. Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин може визнаватися в бухобліку як окремий об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів - закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Об'єкт основних засобів — це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [61].

Для чіткого обліку основних засобів необхідно насамперед їх правильно класифікувати. Класифікація основних засобів – угруповання основних засобів по тих або інших ознаках. Група основних засобів - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Основні засоби можна згрупувати за наступними ознаками (рис.1.5).

За функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі.



Рис.1.5 Класифікація основних засобів

Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередньо участь у процесі виробництва і пов'язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, станками, устаткуванням та ін. Основні засоби, які не приймають безпосередньо участі у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються не виробничими. Невиробничі основні засоби представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами, пральнями, лазнями, перукарнями та ін., які є власністю підприємства і використовуються у не виробничій сфері.

У складі виробничих основних засобів виділяють їх активну частину - машини, обладнання, транспортні засоби. Тому доцільно машини і обладнання окремо обліковувати за такими підгрупами:

- силові (котельні установки, електродвигуни, гідроагрегати, турбоагрегати, газотурбінні установки, двигуни внутрішнього згорання, трактори, електротехнічне устаткування);
- робочі (матеріальні верстати, компресорні машини й устаткування, насоси, вантажно-розвантажувальні машини й устаткування для земельних і кар'єрних робіт);
- вимірювальні та регулювальні прилади, лабораторне устаткування (контрольно-вимірювальна апаратура, геодезичні прилади, вагове устаткування, обчислювальна техніка);
- інші машини й устаткування комунального господарства, спортивне, театральне, музичне устаткування.

За використанням основні засоби поділяються на діючі та недіючі.

Діючими є основні засоби, які приймають участь у роботі підприємства на даний час. Недіючими, в свою чергу, є основні засоби, які не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку із тимчасовою консервацією або очікуванням часу введення їх в експлуатацію.

За ознакою належності основні засоби поділяються на власні та орендовані.

Власні основні засоби являються безпосередньо власністю підприємства і мають джерело свого утворення (внесок засновника до Статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування і цільові надходження та ін.). Основні засоби, які використовуються на підприємстві, але не є його власністю, називаються орендованими. Треба зауважити, що з метою виключення можливості подвійного обліку одних і тих же засобів, у орендодавця орендовані основні засоби обліковуються на балансовому, а у орендаря на позабалансовому рахунку. Власні засоби можуть складатися із статутного (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, коштів спеціальних

фондів. Орендовані основні засоби показуються у балансі орендодавача, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних і тих же засобів.

Відповідно до ПСБО 7 для цілей бухгалтерського обліку необоротні матеріальні активи можна поділити на 2 групи (рис.1.6).

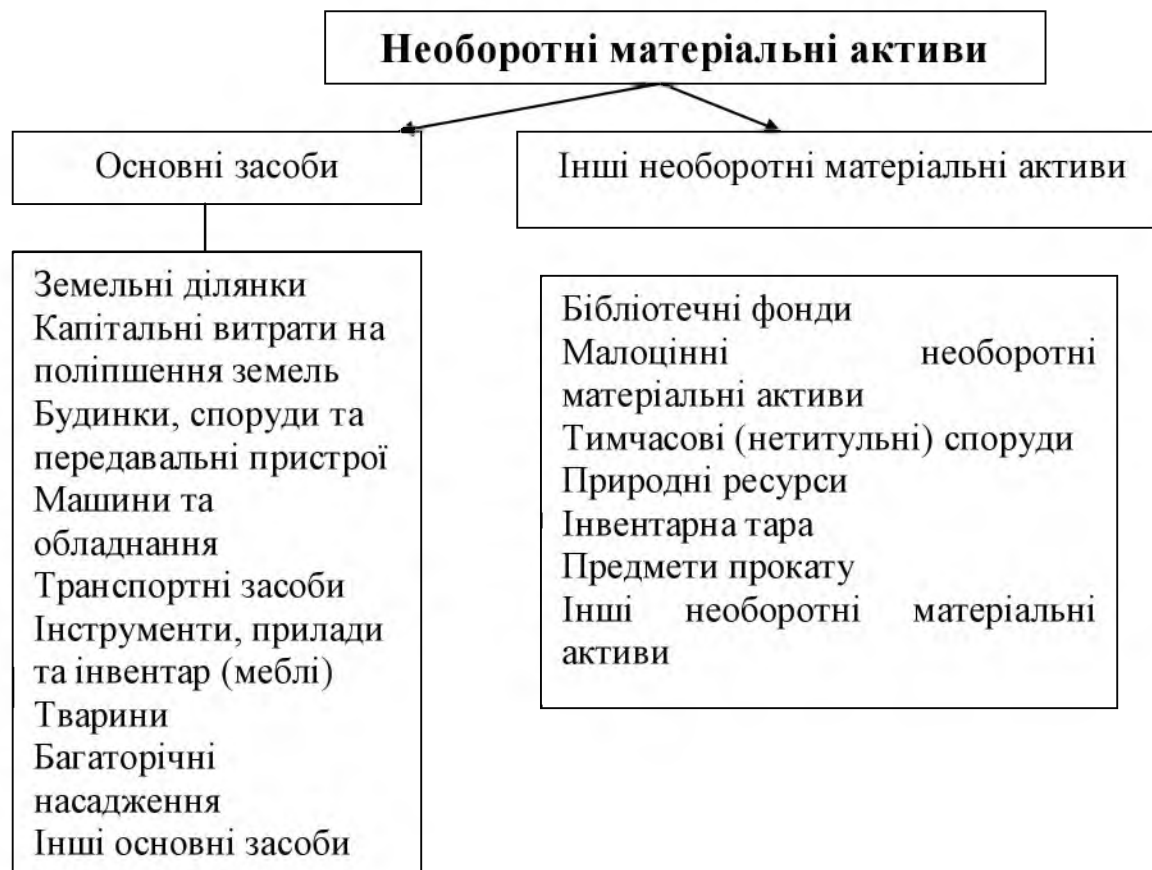


Рис.1.6 Класифікація необоротних матеріальних активів

Згідно Податкового Кодексу з метою оподаткування використовується групування основних засобів, представлене нами у додатку А.

Як бачимо з додатка А представлена класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів включає 16 груп. На нашу думку, такий поділ має ряд недоліків. По-перше, в переліку є об'єкти, які взагалі не амортизуються в податковому обліку (земельні ділянки, природні ресурси). По-друге, значна частина об'єктів, які традиційно належали до основних засобів (стільникові телефони, комп'ютери та ін.), тепер належать до складу малоцінних необоротних активів і відповідно амортизуватися не будуть. По-третє, у податковому обліку нема окремої групи «Інвестиційна нерухомість».

Ще один нонсенс : якщо в бухгалтерському обліку підприємство має право самостійно встановлювати вартісний критерій віднесення об'єкта до основних засобів, то податковому обліку такого не передбачено.

Вищепредставлені недоліки створюють додаткову плутанину, ускладнюючи тим самим і без того складний процес ідентифікації об'єкта основних засобів у податковому обліку.

До інших необоротних матеріальних активів переважно відносяться активи з невеликою вартістю, з терміном служби більше одного року або активи виробничого циклу. Важливо відмітити, що підприємство самостійно встановлює вартісну межу між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами, що обов'язково обумовлюється у Наказі про облікову політику.

Важливе значення у обліковій системі та звітності має правильна оцінка основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (рис.1.7). Оцінка повинна бути реальною та точною, її викривлення призводить до невірної визначення розміру амортизаційних відрахувань, а це в свою чергу - до спотворення реальної суми витрат обігу та прибутку і рівня рентабельності діяльності підприємства.



Рис.1.7 Способи оцінки основних засобів відповідно до П(С)БО 7[61]

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство: 1) придбання або створення; 2) безоплатне отримання; 3) внески до статутного капіталу; 4) обмін на подібні або неподібні активи.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає:

- суми, що сплачують постачальникам та підрядникам (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державний збір і аналогічні платежі, здійснювані в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Справедлива вартість активу - це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Якщо первісна вартість виготовлених власними силами основних засобів перевищує їх справедливу вартість, підприємство здійснює їх переоцінку відповідно до вимог П(С)БО 7.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених П(С)БО 7. Тобто це додатково понесені витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації.

Однак у будь-якому випадку первісна вартість отриманого об'єкта не може перевищувати його справедливої вартості.

В подальшому представимо порядок визначення первісної вартості об'єкта основних засобів (табл.1.2).

Також в обліку основні засоби оцінюють за:

- залишковою (балансовою) вартістю;
- вартістю, яка амортизується;
- ліквідаційною вартістю;
- переоціненою вартістю.

Залишкова вартість - первісна або переоцінена вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу.

Вартість, яка амортизується - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Порядок визначення первісної вартості об'єкта основних засобів

Спосіб надходження об'єкта на підприємство	Порядок формування первісної вартості	Примітки
Переведення з оборотних активів, товарів, готової продукції в основні	Собівартість зазначених оборотних активів, товарів, готової продукції, тощо	Визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати»
Придбання шляхом обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта Справедлива вартість переданого об'єкта	При перевищенні залишкової вартості переданого об'єкта над справедливою його вартістю, отриманого в обмін на подібний об'єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці у витрати звітного періоду
Обмін (чи частковий обмін) на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів	
Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів	На дату одержання
Безкоштовне (безоплатне) одержання	Справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів	На дату одержання

Слід зазначити, що у П(С)БО19 дається пояснення справедливої вартості - це ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки. Справедлива оцінка застосовується під час переоцінки основних засобів, при отриманні основних засобів безоплатно, а також при здійсненні бартерних операцій з основними засобами [63]. Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного і того ж або аналогічного виду діяльності.

1.3. Економічний зміст та склад нематеріальних активів

Нематеріальні активи є однією з найбільш суперечливих категорій в бухгалтерському обліку як відносно їх відображення в процесі кругообороту виробничих активів, так і стосовно визначення їх оцінки в процесі руху та експлуатації.

Прояви постіндустріальної економіки викликали цілу хвилю публікацій, присвячених особливостям використання, впровадження в діяльність підприємств нематеріальних активів. Ми вважаємо, що категорія «нематеріальні активи» досить швидко, без адаптації до національних особливостей права інтелектуальної власності, впроваджена в українську облікову практику на основі врахування досвіду МСФЗ.

В подальшому дослідимо економічний зміст нематеріальних активів як об'єктів обліку та аудиту.

Згідно ПСБО 8 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [62].

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожнені) й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду, який більший за рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам [22, С.67].

Уточнимо, що монетарні активи включають грошові кошти та їх еквіваленти, інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей – дебіторська заборгованість. Решта інших активів є немонетарними.

У склад нематеріальних активів включаються :

- права користування природними ресурсами;

- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські і суміжні з ними права;
- інші нематеріальні активи.

Слід зазначити, що нематеріальними активами вважаються тільки ті з них, які можна ідентифікувати. Ідентифіковані нематеріальні активи можна придбати чи продати окремо від інших активів підприємства. До ідентифікованих нематеріальних активів відносять патенти, торгові марки, авторські права, ліцензії. До неідентифікованих нематеріальних активів відноситься гудвіл, і саме тому П(С)БО 8 не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [63].

Щоб ідентифікувати нематеріальні активи повинні бути документи, які підтверджують існування самого об'єкта та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. Право користування землею береться на облік на підставі оформленої відповідно до встановленого законодавством порядку документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Що ж стосується ноу-хау, то підприємство повинно мати повний вербальний або винахідний опис. Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір поступки, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів [22].

Нематеріальні активи – це ті ресурси підприємства, які не мають матеріальної форми та очікується, що вони можуть приносити економічні вигоди більше року. Їх можна придбати, створити власними силами, отримати безоплатно або шляхом обміну на інші активи. Вітчизняні та міжнародні стандарти обліку встановлюють, що імовірність отримати

економічні вигоди від використання нематеріального активу є необхідною умовою його визнання. Тому актив, що втратив функціональність і, як наслідок, не відповідає критеріям визнання, слід вилучити зі складу нематеріальних активів підприємства.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов (рис.1.8).



Рис.1.8 Умови відображення нематеріальних активів у балансі [62]

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

При цьому первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів

представлено на рис.1.9.

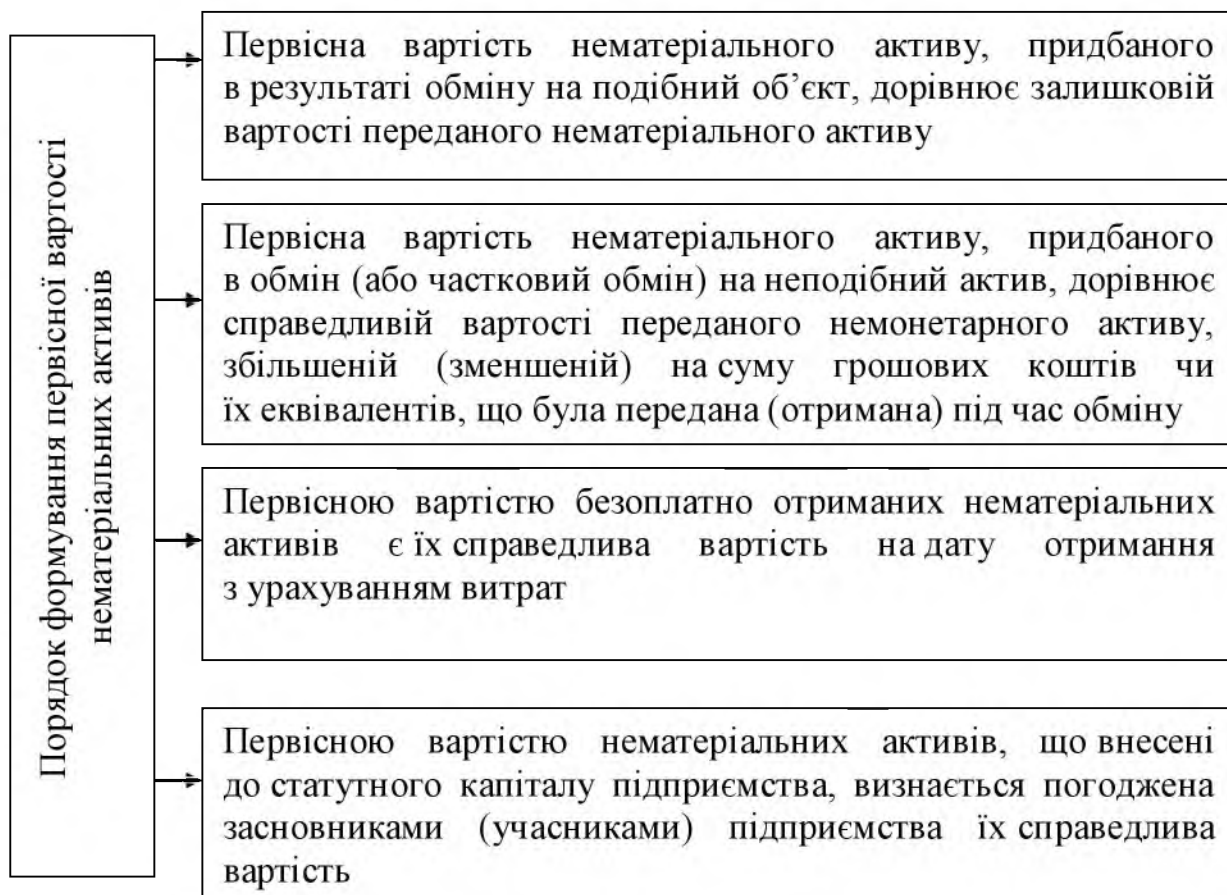


Рис.1.9 Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів

Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів [62].

Згідно з Податковим кодексом нематеріальні активи класифікуються в розрізі шести груп (табл.1.3).

Всю сукупність нематеріальних активів, які є на підприємстві, умовно можна розбити на кілька груп.

До першої групи відносяться нематеріальні активи, які є невіддільними від підприємства. Це такі, як місце розташування бізнесу, соціальний вплив бізнесу (здатність створювати нові робочі місця, взаємодія з профспілками), наявність надійних зв'язків з постачальниками та дилерами, розгалуженість торгової мережі [71, С.116].

Групи нематеріальних активів [60]

Групи	Строк дії права користування
1	2
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	відповідно до правовстановлювального документа
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	відповідно до правовстановлювального документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлювального документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлювального документа, але не менш як 5 років
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	не менше як 2 роки
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлювального документа

До другої групи можна віднести професійні навички самого персоналу, як модно сьогодні називати «інтелектуальні ресурси» підприємства [71, С.116].

Третя група представляє собою нематеріальні активи, які можуть ідентифікуватись окремо від підприємства. Сюди можна віднести патенти, торгові марки, авторські права, тобто всі ті , які передбачені вітчизняним П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [71, С.116].

Якщо перших дві групи дуже важко оцінити і вони не мають певного терміну служби, то третя група може бути достовірно визначена, а також може бути визначений термін використання таких активів.

Окремою групою в складі нематеріальних активів виділяють гудвіл. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання [63].

Гудвіл виникає лише в результаті придбання цілісного майнового комплексу (підприємства) іншим підприємством (чи декількома підприємствами) та в результаті здійснених витрат. Підставою для відображення гудвілу в бухгалтерському обліку є угода про передачу такого комплексу. Окрім того, існує визначення від'ємного (негативного) гудвілу – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Іншими словами, від'ємний гудвіл – це перевищення балансової вартості активів над розміром оплати за них.

Ми вважаємо, що гудвіл є нематеріальним активом, невіддільним від самого підприємства, який виникає внаслідок різниці в бухгалтерських та ринкових оцінках не тільки активів, але і бізнесу в цілому. Він проявляється у вигляді синергетичного ефекту від процесів злиття компаній або їх продажу-купівлі (позитивний гудвіл) або визнання на даному етапі збитковості та неефективності бізнесу(негативний гудвіл). Гудвіл є поняттям ширшим, ніж інтелектуальні ресурси.

Якщо би поточний бухгалтерський облік міг в звітних формах відображати ринкову вартість не просто активів, а ринкову вартість всього підприємства, то ніякого гудвілу би не було. Але оскільки такої рівності

немає, постільки виникають розходження в оцінках, а значить необхідність їх коректування на величину гудвілу.

Право власності на нематеріальні активи полягає в тому, що підприємства самостійно реалізують права володіння, користування і розпорядження об'єктами, що належать йому. Підприємство має право здійснювати по відношенню до даного об'єкта будь які дії, які не суперечать законодавству. Відповідно до чинного законодавства України нематеріальні активи можуть бути використані для здійснення будь-якої господарської діяльності.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

2.1. Методика обліку матеріальних необоротних активів

Оскільки ефективність обліку необоротних матеріальних активів залежить від можливостей використання облікової інформації в системі управління, тому цю вимогу необхідно враховувати при побудові інформаційної системи «необоротні матеріальні активи» і формування її вихідної інформації.

Мета обліку необоротних активів полягає у визначенні точної величини надходження, вибуття і переміщення необоротних матеріальних активів; своєчасному і правильному нарахуванні амортизації; визначенні результату від реалізації і ліквідації окремих об'єктів; розрахунки витрат на ремонти; отриманні даних про рух необоротних активів, їх початкову і залишкову вартість та інші показники їх використання [21].

Організація обліку необоротних матеріальних активів складається з трьох взаємопов'язаних етапів (рис.2.1):

Організацію обліку основних засобів потрібно будувати із урахуванням таких основних факторів: 1) довготривалого терміну використання об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати; 2) технічно складної та багатокomпонентної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах; 3) необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку; 4) вартість об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання, а також і обліку наявності, які б забезпечували їх цілісність і збереження у робочому стані [34].

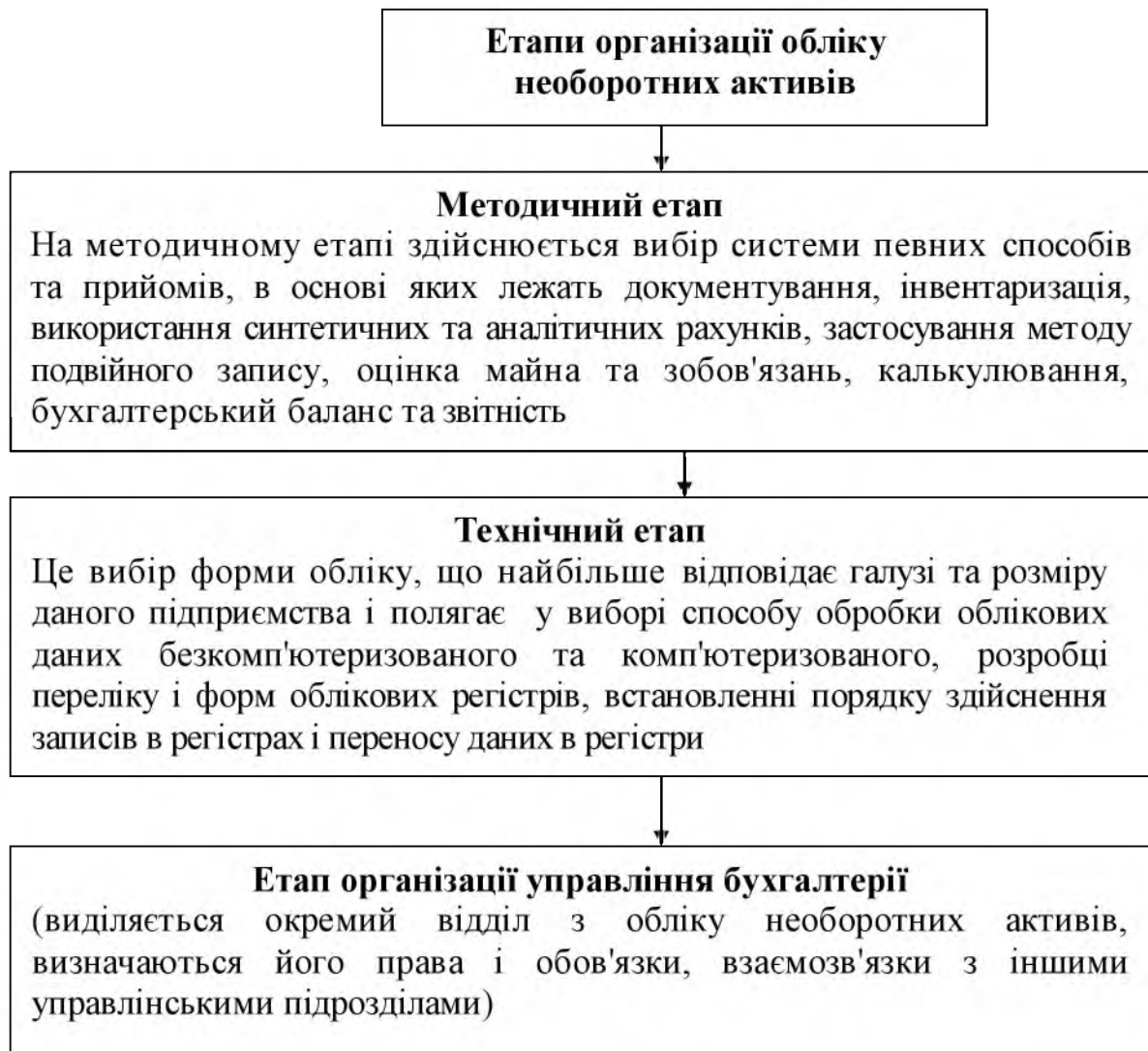


Рис.2.1 Етапи організації обліку необоротних активів

Необоротні активи можуть надходити на підприємство в результаті:

- капітальних інвестицій (придбання, спорудження, виготовлення);
- внеску засновників у статутний капітал підприємства;
- у порядку безоплатної передачі іншими господарствами;
- обміну на інші активи.

Якщо необоротні активи, придбані у постачальників за грошові кошти, то витрати, пов'язані з їх придбанням відображають за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію застосовується «Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»(форма

№ ОЗ-1). При оформленні приймання основних засобів акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Цей Акт є підставою для зарахування об'єкта в підзвіт матеріально відповідальної особи. Акт затверджується керівником господарства, після чого разом із технічною документацією передається в бухгалтерію для відображення зафіксованих у них даних на рахунках синтетичного і аналітичного обліку.

Кожен об'єкт основних засобів передається на матеріальне відповідальне зберігання керівникам структурних підрозділів та їх окремим працівникам. Це визначає потребу вести облік основних засобів за місцями зберігання і використання. Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту за порядково-серійною системою присвоюють інвентарний номер, який навіть після вибуття основного засобу іншим не привласнюється [41].

Дані про наявність і технічний стан основних засобів обліковують в «Інвентаризаційному описі основних засобів». Описи складають під час річної інвентаризації основних засобів за місцем їх зберігання, використання і матеріально відповідальними особами. Форма і зміст інвентаризаційних описів залежать від засобів, які обліковують.

Аналітичний облік основних засобів ведуть в Інвентарних картках (ф. ОЗ-6). Картку відкривають, як правило, на кожний інвентарний об'єкт. Форма містить дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань. Традиційно ведеться в одному примірнику бухгалтерією, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один в бухгалтерії, інший - у місцях експлуатації основних засобів - Інвентарний список основних засобів.

Типова форма № 03-9 Інвентарний список основних засобів застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкту за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій

формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Інвентарні картки реєструються в Описі інвентарних карток обліку основних засобів. Інвентарні картки в картотеці бухгалтерії розташовуються за групами основних засобів з виділенням окремої групи таких об'єктів, які тимчасово не експлуатуються (капітальний ремонт, реконструкція й інше поліпшення і консервація об'єктів).

Перед кожною класифікаційною групою основних засобів у картотеці розміщують Картку обліку руху основних засобів. Її заповнюють наприкінці місяця за даними інвентарних карток, у яких відображено рух основних засобів.

Облік надходження основних засобів відображено у табл.2.1.

Таблиця 2.1

Облік надходження основних засобів

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
1.	Відображення внеску учасника до статутного капіталу у вигляді об'єкта основних засобів	10	46
2.	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	424
3.	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі	10	746
4.	Відображення результатів дооцінки основних засобів	10	411
5	Зараховано затрати після завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10	15

Для обліку всіх видів основних засобів, що надійшли в експлуатацію, у бухгалтерії застосовується «Інвентарна картка обліку основних засобів» (форма №03-6). Форма заповнюється в одному примірнику на основі «Акта приймання – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № ОЗ-1), технічної та іншої документації.

В розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» записуються тільки основні якісні та кількісні показники об'єкта, а також найважливіші

прибудови, пристосування та приналежності, що відносяться до нього, обмежуючись двома-трьома найбільш важливими для даного об'єкта якісними показниками виключаючи дублювання даних, що є на підприємстві (організації), технічної документації на даний об'єкт.

Надання об'єкту основних засобів інвентарного номера здійснюється як правило спираючись на номер бухгалтерського рахунку і субрахунку, на якому обліковується об'єкт. Технічна сторона присвоєння певному об'єкту основних засобів інвентарного номера полягає у нанесенні на засоби номера фарбою або в прикріпленні жетона із номером.

Поряд із інвентарними картками аналітичний облік основних засобів на підприємствах здійснюється в книзі обліку основних засобів. У книзі обліку основних засобів реєстрацію об'єктів основних засобів здійснюють у розрізі конкретних підрозділів підприємства (цех №1, цех №2 та інші) із розмежуванням їх за обліково-кваліфікаційними групами (103 – будинки та споруди, 104 – машини та обладнання, 105 – транспортні засоби і т. д.). Для розмежування приналежності інвентарних карток основних засобів до певного підрозділу використовують закладки. За допомогою них відокремлюють групи основних засобів одна від іншої у розрізі підрозділів підприємства.

Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів застосовується «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма № ОЗ-7). Опис складається в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації на підприємстві застосовується «Картка обліку руху основних засобів» (форма № ОЗ-8), яка заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів та звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. На основі

підсумкових даних цих карток заповнюються звітні форми з руху основних засобів.

Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження (експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів, що ведуться в бухгалтерії [44].

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» виписується у двох примірниках працівником відділу (цеху) – здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, а другий – відділу (цеху) – здавальнику. При передачі основних засобів іншому підприємству (оренду) акт складається у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає основні засоби).

Для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні застосовується «Акт на списання основних засобів» (форма № ОЗ-3). Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, затверджується керівником підприємства або особою, на те уповноваженою. Перший примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів та є підставою для здачі на склад запчастин, що залишилися в результаті їх списання, а також матеріалів, металобрухту.

Для попередження передчасного вибуття, забезпечення експлуатаційності і ефективності використання та запобігання достроковому зношенню основні засоби підлягають періодичним ремонтам. Приймання завершених робіт з ремонту та поліпшення основних засобів (модернізація, добудування, реконструкція тощо) оформлюється Актом приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Бухгалтерський облік витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи:

1) до групи 1 відносяться витрати на поліпшення основних фондів, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікувані від використання об'єкта, зростають (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання). Витрати на проведення таких заходів збільшують первинну вартість основних засобів і обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з наступним віднесенням на рахунок 10 «Основні засоби»;

2) група 2 включає витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Їх відносять на витрати звітного періоду, а в бухгалтерському обліку обліковують на рахунках витрат (рахунок 23) згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» [61].

Облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів наведено в табл.2.2.

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у випадку його вибуття є результатом продажу, ліквідації, безкоштовної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

Для визначення непридатності основних засобів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, організаціями та установами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонт, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія, в складі заступника керівника підприємства, головного інженера, керівника відповідного структурного підрозділу, головного бухгалтера, особи на яку покладено відповідальність за збереження об'єкта.

Таблиця 2.2

Кореспонденції рахунків з обліку ремонтів основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Витрати на поліпшення та утримання основних засобів при підрядному способі			
1.	Відображення витрат з реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання об'єктів основних засобів Сума ПДВ	152 64	63 63
2.	Витрати на обслуговування та ремонт, які здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод первісно очікуваних від використання:		
	а) основних засобів виробничого призначення	23	63
	б) основних засобів, що забезпечують збут продукції	93	63
	в) основних засобів загальногосподарського	92	63
	г) відображення суми ПДВ	641	63
Витрати на поліпшення основних засобів при господарському способі			
3.	Нараховано оплату праці робітникам, зайнятим на ремонті	23	66
4.	Проведено нарахування на оплату праці	23	651
5.	Витрачені ремонтні матеріали, запасні частини, паливо, будівельні матеріали та інші виробничі запаси на поточний ремонт основних засобів	23	203, 207, 205, 22
6.	Виконано роботи з поліпшення основних засобів сторонніми організаціями	23	63

Списання оформляють Актом на списання основних засобів (ф.ОЗ-3), де даються характеристика об'єкта, наявність у ньому дорожочінних матеріалів, технічна характеристика і причини списання, первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість. На підставі відповідних документів (наряди, акти тощо) реєструють витрати на ліквідацію об'єкта та виручку у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які згідно з накладними мають бути передані на склад під відповідальне зберігання.

Аналогічно заповнюють Акт на списання автотранспортних засобів (ф.

№ОЗ-4). Бухгалтерія робить відмітку про вибуття об'єкта в інвентарній картці та інвентаризаційному описі основних засобів за місцем їх знаходження.

Облік вибуття основних засобів (в результаті ліквідації) та реалізації відходів, отриманих при їх ліквідації нами відображено в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Облік вибуття основних засобів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено ліквідацію об'єкта основних засобів:		
	- на суму зносу об'єкта	131	10
	- на суму залишкової вартості	976	10
2.	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів:		
	- на оплату праці працівників, зайнятих демонтажем і ліквідацією об'єкта;	976	661
	- нарахування Єдиного соціального внеску;	976	651
	- послуги сторонньої організації	976	685
3.	Відображено ПДВ за послугами сторонньої організації	641	685
4.	Оприбутковано металобрухт, отриманий від ліквідації об'єкта	209	746 «Інші доходи»
5.	Відображено фінансовий результат	746	793
		793	976
6.	Відображено збиток від ліквідації основного засобу	442	793

Шляхи надходження основних засобів та особливості їх бухгалтерського обліку узагальнені нами у Додатку В.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

Узагальнення інформації про методи амортизації основних засобів

представлене у табл.2.4.

Таблиця 2.4

Методи амортизації основних засобів

Метод амортизації	Опис	Порівняно з іншими методами	
		недоліки	переваги
Прямолінійний	Сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів	Не враховуються особливості морального зносу	Простота розрахунку, прогнозованість суми накопиченого зносу
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок року і річної норми амортизації у відсотках	Складність розрахунку, ліквідаційна вартість основних засобів не може бути нульовою	Швидке нагромадження зносу в перших періодах використання основних засобів
Прискорення зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок року і подвоєної норми амортизації	Нерівномірний розподіл сум амортизації між періодами використання	Враховуються особливості морального зносу
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується і кумулятивного коефіцієнта	Складний для практичного використання	Прогнозованість і плановість накопичення сум зносу
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації	Непрогнозованість амортизації, складність у плануванні	Дозволяє визначити конкретну участь основних засобів у виробництві та чітко перенести частину їх вартості на собівартість продукції

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку

10 «Основні засоби».

За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображаються надходження придбаних, створених, безоплатно одержаних інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активу, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має сім субрахунків, кожний з яких призначений для обліку відповідних груп інших необоротних активів [59].

На субрахунку 111 «Бібліотечні фонди» ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів.

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів.

На субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо).

На субрахунку 115 «Інвентарна тара» ведеться облік наявності та руху інвентарної тари. До інвентарної тари належить багатооборотна тара тривалого використання, яка не видається під заставу, а постійно перебуває

на підприємстві та використовується для зберігання матеріальних цінностей на складах або для забезпечення процесів виробництва чи реалізації (діжки, чани, цистерни, металеві ящики тощо). Ця багатооборотна тара тривалого використання називається інвентарною, тому що належить до інвентарних об'єктів, кожному з яких присвоюють індивідуальний інвентарний номер.

Обліковують інвентарну тару в інвентарних картках - на кожний інвентарний об'єкт заводиться окрема інвентарна картка.

На субрахунку 116 «Предмети прокату» ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

За такими ж групами на окремих субрахунках ведуть бухгалтерський облік основних засобів, що не використовуються у виробничій діяльності, а також тих, що за договорами оренди цілісних майнових комплексів або фінансового лізингу (оренди) зараховані або зараховуються на баланс підприємства.

Основні засоби надходять на підприємство в порядку капітальних інвестицій, облік яких ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Оприбутковують об'єкти у складі основних засобів за актами в дебет рахунку 10 «Основні засоби» з кредиту рахунків 15, 42 та інших [59].

Для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів застосовується журнал № 4.

2.2. Особливості обліку нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів має забезпечити інформацію про їх наявність і вартість, правильність визначення і списання зносу, достовірні

дані про призначення й ефективність використання кожного активу.

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо підприємство здійснює його контроль, існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [62].

У ПСБО 8 зазначено, що бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами (рис.2.2).

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

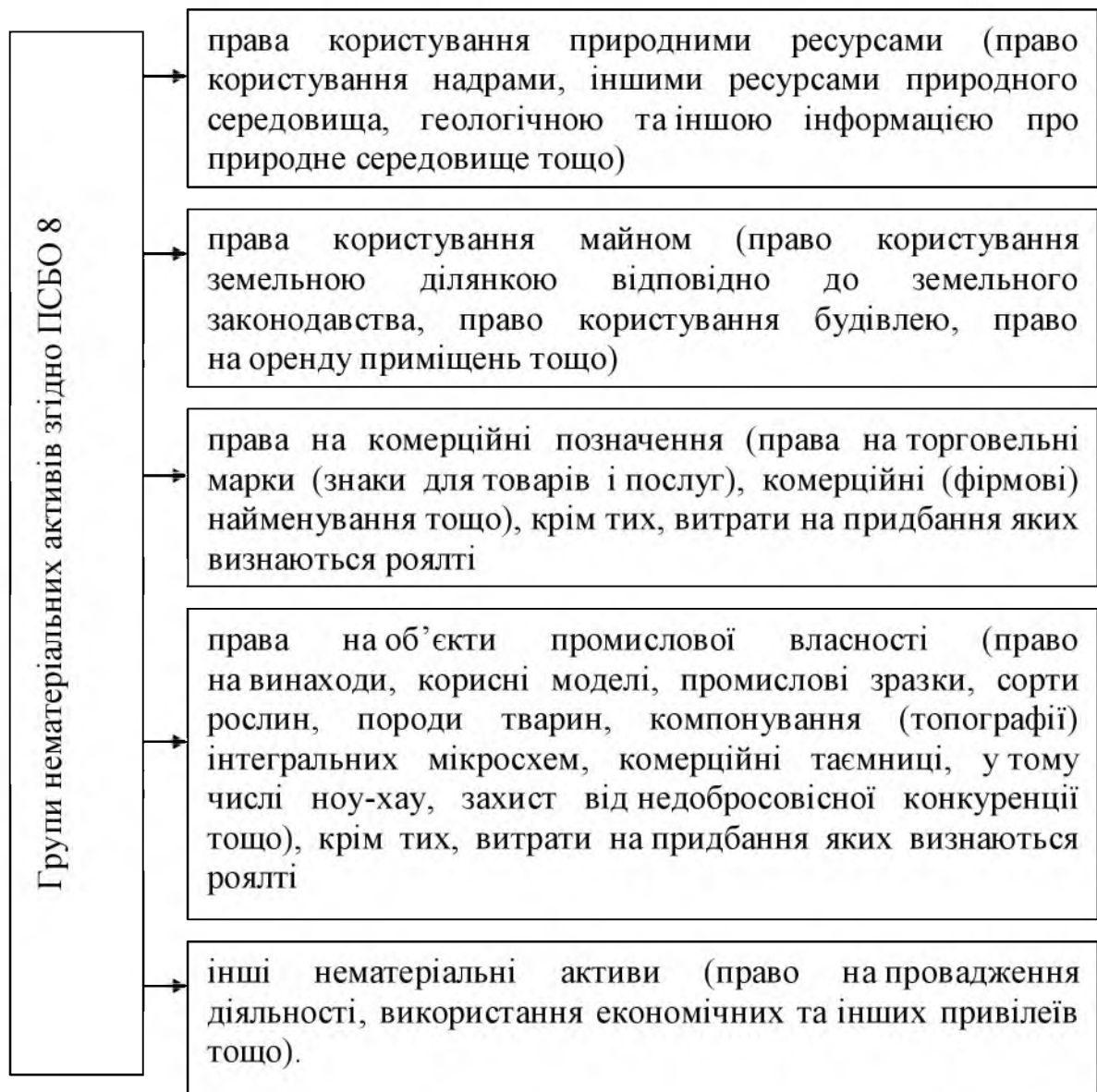


Рис.2.2 Групи нематеріальних активів згідно ПСБО 8 [62]

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені : витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань [20].

З метою ведення на підприємствах, в організаціях, установах обліку та контролю об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компоновань (топографій) інтегральних

мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) Державний комітет статистики України затвердив форми первісної облікової документації та інструкцію щодо їх заповнення.

На даний час затверджено такі основні їх форми як :

- Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні;
- Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав;
- Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем;
- Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій;
- Заява про раціоналізаторську пропозицію;
- Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві потрібно підтвердити відповідним первинним документом, в якому вказуються докладна характеристика об'єкта, його первісна вартість, строк корисного використання, норма зносу (амортизації), підрозділ, у якому буде використовуватися об'єкт; підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, з доданням документів, у яких описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання [44].

На даний час діють такі форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

- Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1);
- Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2);

- Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма №НА-3);
- Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4).

В подальшому охарактеризуємо їх детальніше.

Акт введення (типова форма № НА-1) застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Акт складається приймальною комісією в одному примірнику при оформленні введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності. Акт заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо). В акті подається характеристика об'єкта права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості і переваги.

Інвентарну картку обліку (типова форма № НА-2) застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (типова форма № НА-1).

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, яказначається керівником підприємства для визначення доцільності списання об'єкта. Акт затверджується керівником підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію і є підставою для списання об'єкта, другий залишається в особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Інвентаризаційний опис (типова форма № НА-4) складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації. При інвентаризації наявність об'єктів права інтелектуальної власності установлюється за

документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Вона складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Придбання (створення) нематеріальних активів є капітальними інвестиціями, що обліковуються за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Придбані (створені) нематеріальні активи оприбутковують на підставі документів щодо їх придбання : дебет рахунку 12 «Нематеріальні активи» і кредит рахунку 15 [59].

Нематеріальні активи обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Рахунок 12 - активний, за дебетом якого відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів та сума їх дооцінки, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має шість субрахунків: 121 «Права користування природними ресурсами»; 122 «Права користування майном»; 123 «Права на комерційні позначення»; 124 «Права на об'єкти промислової власності»; 125 «Авторське право та суміжні з ним права»; 127 «Інші нематеріальні активи» [59].

Досліджуване підприємство у 2019 році придбало виключні майнові права на веб-сайт, який використовуватиметься для продажу продукції (інтернет-магазин). Оскільки в цьому випадку дотримується така умова, як можливість одержання майбутніх економічних вигід від використання веб-сайту, у бухгалтерському обліку виключні майнові права на веб-сайт

включають до складу нематеріальних активів з відображенням за дебетом субрахунку 125.

Аналітичний облік ведеться щодо кожного об'єкта. При цьому у склад витрат включається ціна придбання, мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється в журналі № 4.

Таблиця 2.4

Облік придбання нематеріального активу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Перераховано аванс за об'єкт НМА	371	311	360000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	644	60000,00
		641/ПДВ	644/1	60000,00
3	Отримано об'єкт НМА	154	631	300000,00
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	60000,00
5	Відображено залік заборгованостей	631	371	360000,00
6	Перераховано збори, пов'язані з реєстрацією права власності на знак	377	311	2400,00
		154	377	2400,00
7	Перераховано державне мито за видачу свідоцтва на знак	642	311	100,00
		154	642	100,00
8	Об'єкт НМА введено в господарський оборот	123	154	302500,00

На прикладі досліджуваного підприємства продемонстровано порядок синтетичного обліку нематеріальних активів.

Підприємство в липні 2018 року придбало у сторонньої організації право власності на знак для товарів і послуг. Вартість отриманого об'єкта НМА становить 360000,00 грн. (у тому числі ПДВ - 60000,00 грн.).

Підприємством сплачено збори, пов'язані з реєстрацією права власності на знак, у сумі 2400,00 грн. Крім того, перераховано державне мито за видачу свідоцтва на знак у сумі 100,00 грн.

У табл.2.4 представлено порядок відображення в обліку підприємства придбання нематеріального активу у сторонньої організації.

В подальшому представимо порядок обліку нематеріальних активів коли підприємство в обмін на корпоративні права отримало від засновника до статутного капіталу право власності на торговельну марку за погодженою засновниками вартістю 36000,00 грн. (у тому числі ПДВ — 6000,00 грн.). Витрати, пов'язані з переоформленням прав на такий об'єкт, склали 3000,00 грн. (без ПДВ). На дату отримання об'єкта НМА підприємство-емітент є платником ПДВ (табл..2.5).

Таблиця 2.5

Облік надходження нематеріального активу до статутного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Сформовано статутний капітал	46	40	5000000,00
2	Отримано від засновника внесок до статутного капіталу у вигляді права власності на торговельну марку	154	46	30000,00
3	Відображено податковий кредит (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	46	6000,00
		641/ПДВ	644/1	6000,00
4	Оплачено витрати, пов'язані з переоформленням прав	377, 642	311	3000,00
		154	377, 642	3000,00
5	Введено об'єкт НМА в господарський оборот	123	154	33000,00

Узагальнивши результати вивчення різних вітчизняних джерел [20, 52, 71, 83] щодо проблематики оцінки нематеріальних активів, можна виділити такі групи методів їх оцінки (табл.2.6).

Методи оцінки нематеріальних активів

Групи методів	Характеристика
Методи прямого вимірювання	Грунтуються на ідентифікації та оцінки в грошових величинах окремих активів або компонентів, після чого виводиться інтегральна оцінка нематеріальних активів компанії
Методи підрахунку балів	Ідентифікуються окремі компоненти, яким присвоюється певна кількість балів. Застосовувати даний метод можна скоріше в управлінських звітах, оскільки він не передбачає грошової оцінки
Методи розрахунку віддачі на активи	Обраховується відношення середнього доходу за деякий період до матеріальних активів компанії, після чого порівнюється з аналогічними середніми показниками для галузі в цілому. В отриманій різниці виділяється вплив матеріального і нематеріального чинника
Методи ринкової капіталізації	При цьому розраховується різниця між ринковою вартістю і власним капіталом її акціонерів. Отримана різниця розглядається як вартість тої частки нематеріальних активів, які не знайшли відображення в грошовій оцінці, тобто інтелектуального капіталу

До методів ринкової капіталізації відносять коефіцієнт Тобіна, який розраховується як відношення ринкової ціни до ціни заміщення її матеріальних активів. Ринкова вартість компанії може бути визначена на основі даних фондової біржі. Сьогодні для більшості успішних компаній значення коефіцієнту Тобіна може коливатись від 3 до 10, а для компаній, які діють в сфері інтернет-технологій і програмного забезпечення такий коефіцієнт може коливатись до кількох сотень. Даний показник відображає всі складові вартості компанії, непоказані в балансових звітах і частково враховує нематеріальні активи.

Важливо зазначити, що для застосування того чи іншого методу (табл.2.6) необхідно дотримуватись певних принципів, а саме:

- принцип корисності, який полягає в тому, що чим більший дохід може принести власнику нематеріальний актив, тим більшою є його вартість;

- принцип очікування, тобто визначення поточної вартості майбутніх доходів, отриманих від володіння цим активом;

- принцип ефективності придбання, полягає в тому, що придбання чи створення будь-якого активу є доцільним тільки тоді, коли очікуваний приріст вартості компанії в цілому є вищим, ніж витрати на придбання активу;

- принцип попиту і пропозиції, який показує взаємозв'язок між потребами покупців в придбанні прав на нематеріальні активи і наявністю можливостей з придбання таких активів.

Однак даний принцип попиту і пропозиції може в багатьох випадках не спрацьовувати, тому що багато нематеріальних товарів, таких як консалтингові послуги, професійна підготовка, освіта, розваги, створюються виробниками і споживачами спільно. Ще одна причина полягає в тому, що виробничі можливості (пропозиція) часто визначаються споживачами, а не офіційними виробниками. Надлишкові виробничі потужності, наявність яких згубно впливає на ринки матеріальних благ, підвищують ефективність ринків нематеріальних активів;

- принцип відповідності ринковим умовам - сутність принципу полягає в тому, що нематеріальні активи, які не відповідають ситуації, що склалася на ринку, будуть оцінені нижче середнього;

- принцип залежності від умов зовнішнього середовища, полягає в тому, що нематеріальні активи повинні переоцінюватись в міру змін ринкових, законодавчих, соціальних, економічних і політичних умов.

Дотримання даних принципів сприятиме об'єктивності відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємства.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством у розпорядчому акті при зарахуванні цього об'єкта на баланс.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання

амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувувати такі чинники (рис.2.3).

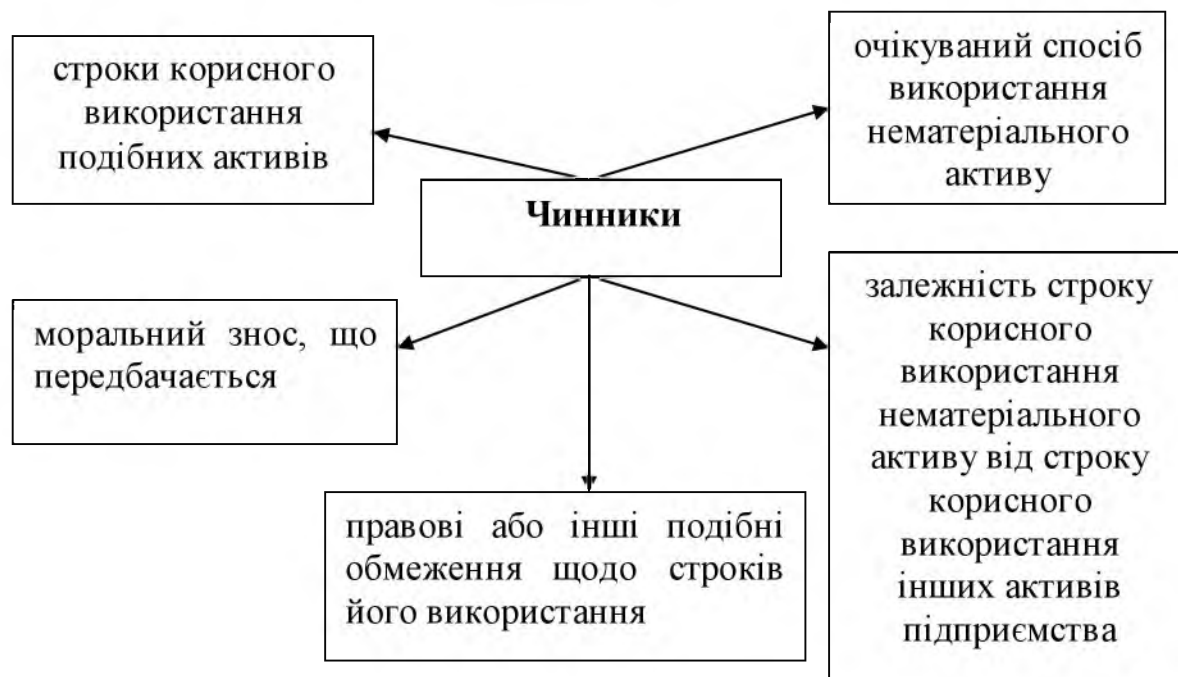


Рис.2.3 Чинники, які визначають строк корисного використання нематеріальних активів

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством. Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з ПСБО 7 «Основні засоби».

Можна виділити наступні проблеми в методології бухгалтерського

обліку нематеріальних активів в Україні:

- відсутність гармонізації між законодавчими актами, що регулюють використання інтелектуальної власності і нормативним забезпеченням бухгалтерського обліку в Україні;
- відсутність єдиної економічної класифікації нематеріальних активів;
- відсутність інформації про всі нематеріальні активи, наявні на підприємстві, що призводить до заниження вартості під час об'єднання підприємств, їх приватизації та реструктуризації;
- відсутність науково-обґрунтованих методик оцінки різних видів об'єктів інтелектуальної власності;
- відсутність чіткого порядку визначення та різноманітність трактування поняття «нематеріальні активи» в економічній літературі;
- неможливість точного визначення строку служби окремих видів нематеріальних активів, що унеможлиблює їх амортизацію;
- першочергове визнання об'єктів права інтелектуальної власності, об'єктів права користування ресурсами та інших виключних прав нематеріальним активом;
- проблема сприйняття нематеріальних активів як невідчутних об'єктів, що зумовлює в багатьох випадках ефективно управляти такими активами, а також необхідність зміни методик контролю за їх використанням;
- швидка зміна справедливої (ринкової) вартості нематеріальних активів, що не завжди може бути вчасно виявлена і врахована для проведення переоцінки бухгалтерами.

Перспективним напрямом удосконалення обліку нематеріальних активів є поступове введення до складу об'єктів бухгалтерського обліку тих нематеріальних активів, які не обліковуються за чинними П(С)БО. Досить часто на практиці зустрічається така ситуація, коли внутрішньогосподарські нематеріальні активи взагалі не стають об'єктами фінансового обліку і не

відображаються в складі активів. Такі нематеріальні активи, як рівень якості управління, надійність покупців, внутрішньо генерований гудвіл, торговельні таємниці, висока кваліфікація працівників, наукові дослідження та ін., до сьогодні не відображаються в балансі. За кордоном все більше фірми розуміють, що їх перевага не в обладнанні, а здебільшого в тому, що ми називаємо нематеріальними активами, такими як наукові кадри фірми.

2.3. Порядок комп'ютеризації обліку операцій з необоротними активами

Бурхливий розвиток комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій зумовлює необхідність визначення шляхів створення ефективної методики аудиту на основі електронної обробки облікової інформації. Своєю чергою, реальний стан програмного забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосування автоматизації у процесі аудитування, залучивши комп'ютер до виконання логічних, аналітичних і розрахункових процедур [69, С.979].

Важливим інструментом для налагодження ефективно функціонуючої управлінської системи є облік на підприємстві, рівень якого залежить від рівня автоматизації обліку.

Досягнення підприємствами поставлених стратегічних і тактичних цілей вимагає від них постійного поповнення новими засобами для оновлення технології виробництва, збільшення обсягу випуску існуючої продукції та виведення на ринок нової. У зв'язку з цим на перший план виходить поінформованість зацікавлених осіб (керівництва, бухгалтерів, інвесторів тощо) про наявність засобів праці (обладнання машин, виробничих площ та інших основних засобів) та постійний контроль за їх правильним використанням. Правильно побудований облік основних засобів і, як наслідок, різнобічне використання наданої інформації, повинно сприяти

ефективному управлінню виробничою діяльністю будь-якого підприємства, а також проведення обґрунтованої зваженої інвестиційної політики щодо них [86, С.163].

Взаємозв'язок задач автоматизації обліку основних засобів представлено на рис.2.4.

Задачу обліку і аудиту об'єктів основних засобів за місцем їх знаходження та класифікаційними групами (код ZB101) рекомендовано розділити на такі підзадачі : обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів, що знаходяться на підприємстві (код ZB10101); обліку основних засобів за класифікаційними групами (код ZB10102); обліку основних засобів за місцями їх експлуатації (код ZB10103); контролю за наявністю основних засобів на підприємстві (код ZB10104) [86].

Задачу обліку і аудиту за правильністю та своєчасністю відображення руху основних засобів (код ZB102) доцільно поділити на такі підзадачі: обліку безоплатного отримання основних засобів (код ZB10201); обліку придбання та спорудження основних засобів (код ZB10202); обліку одержання основних засобів як внеску до статутного капіталу (код ZB10203); обліку реалізації основних засобів (код ZB10207); обліку ліквідації основних засобів (код ZB10209); контролю за правильністю оформлення операцій з руху основних засобів (код ZB10211) [86].

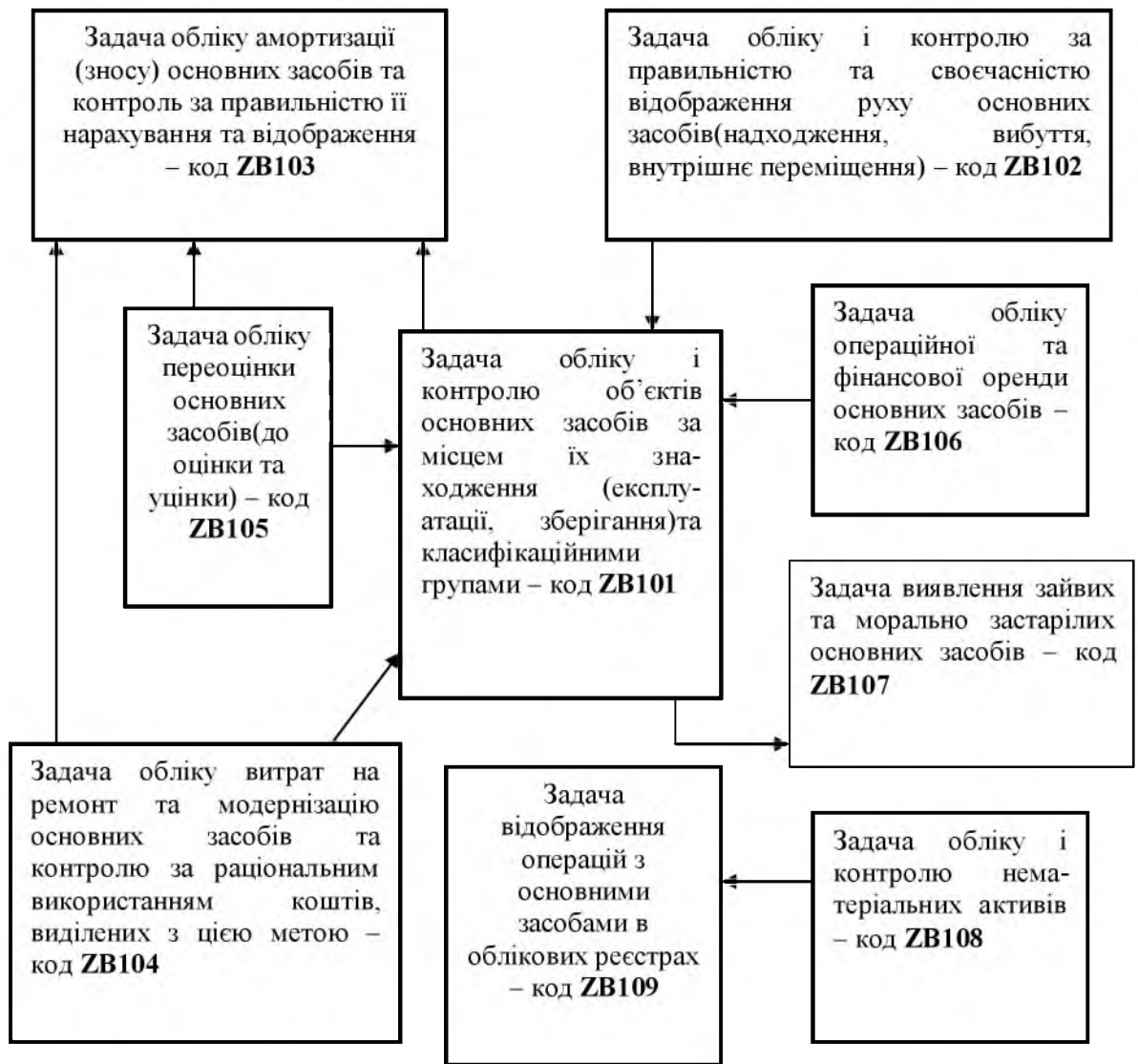


Рис. 2.4. Взаємозв'язок задач автоматизації обліку основних засобів [86, С.166]

Підзадачі обліку ремонту основних засобів (код ZB10401), обліку модернізації основних засобів (код ZB10402), контролю за раціональним використанням коштів, виділених на ремонт та модернізацію основних засобів (код ZB10403) виділяються у задачі обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів та контролю за раціональним використанням коштів.

Розв'язання задачі (код ZB106) служить вхідними даними для таких задач: (код ZB101), (код ZB103) і деяких задач ділянок обліку витрат на виробництво та обліку фінансово-розрахункових операцій.

У ході проведення аудиту основних засобів у комп'ютеризованому

середовищі, аудитор повинен розглядати організацію автоматизації обліку основних засобів, то доцільно зупинитися на таких проблемах:

1) вибір організаційної форми і програмного забезпечення.

При виборі програмного забезпечення для автоматизованої системи бухгалтерського обліку, що створюється на підприємстві, заслуговують уваги такі його властивості як повнота охопту облікових робіт і рівень їх автоматизації, відкритість програми для подальшого удосконалення, гнучкість програми (можливості налагодження її на особливості об'єкту автоматизації і різного роду зміни в методах ведення), опанування і надійність роботи програми, наявність гарантії розробників програми щодо її супроводу).

2) різниця у формуванні інформації у фінансовому обліку.

Проте позитивним є те, що у Податковому кодексі України відображено максимальне наближення механізму нарахування амортизації до бухгалтерських нормативів – бухгалтерські і податкові методи нарахування амортизації збігаються.

3) в процесі автоматизації обліку основних засобів на основі первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій, повинні бути створені їх електронні аналоги, що дозволяють контролювати правильність введення інформації та формування на її основі інформаційної бази [18, С.88-89].

В подальшому доцільно представити методику проведення інвентаризації основних засобів в умовах комп'ютеризованої обробки даних.

В процесі функціонування підприємства важливе значення має проведення інвентаризації. Виконання великого обсягу робіт при знятті фактичних залишків з об'єктів майна є трудомісткою ділянкою, тому що необхідно перевірити десятки і сотні одиниць елементів об'єкту, їх якість і ціну, провести таксування і підрахунки підсумків в інвентаризаційних описах. Довготривала інвентаризація призводить до втоми членів комісії і матеріально відповідальних осіб, а також до помилок і прорахунків. Часто це

використовується нечесними матеріально відповідальними особами для приховування недостач і розкрадань. У зв'язку з цим постає проблема використання в процесі інвентаризації наявних на підприємстві обчислювальної техніки і комп'ютерних програм. При комп'ютеризації обліку інвентаризація майна та фінансових зобов'язань зберігає свій зміст, хоча комп'ютеризація вносить певні зміни як до порядку облікового контролю, так і до проведення інвентаризації. На проведення інвентаризаційного процесу в сучасних умовах значно впливає ступінь комп'ютеризації обліку і управління на підприємстві [75, С.169].

Комп'ютеризація вносить певні зміни в хід інвентаризаційного процесу. Велике значення при застосуванні комп'ютерних програм має розробка відповідних процедур. Послідовне виконання наведених процедур комп'ютеризованого сегменту методики інвентаризаційного процесу розв'язує низку проблемних питань, серед яких: дотримання об'єктивності, точність первинних і вторинних показників, скорочення загального терміну проведення, зменшення трудомісткості інвентаризаційного процесу.

Практика показує, що можна механізувати не тільки обробку інвентаризаційних матеріалів, але і весь процес проведення інвентаризації і порівняння її даних з обліковими. Цю роботу можна механізувати за допомогою засобів сучасної оргтехніки. Значний інтерес в цьому питанні може представити досвід використання диктофонів у Чехії і Німеччині. Суть інвентаризації з використанням диктофонів полягає в тому, що завідувачий складом або його помічник (при бригадній матеріальній відповідальності) після перевірки певної одиниці запасу називає вголос його найменування, артикул, сорт та інші відмінні ознаки, а також кількість і ціну за одиницю. Контролер перевіряє правильність підрахунку і відмінні ознаки товару і диктує через магнітофон необхідні дані про фактичну наявність товару. Інформація фіксується на аудіокасету. Надиктована касета передається оператору комп'ютера для складання інвентаризаційних відомостей. Читання аудіозаписів з відомістю фактичних залишків товарів проводиться

оператором за допомогою навушників [75].

Методика і техніка проведення інвентаризації постійно удосконалюються завдяки розвитку обліку в цілому та його технічної бази. Так, впровадження сучасної комп'ютерної техніки в організацію обліку дозволяє підвищити оперативність обліку, виключає несанкціонований доступ до облікових даних, підвищує контроль та аналітичність облікової інформації і тим самим значно знижує обсяг та частоту проведення інвентаризацій.

На основі вищесказаного можна зробити висновок, що автоматизована система, використовувана для проведення інвентаризації, ефективна тільки тоді, коли вона побудована в єдиному інформаційному просторі з бухгалтерською системою і системою складського обліку, або, принаймні, інтегрується з ними за даними. Крім того, у такій системі повинні підтримуватись розвинені розрахункові механізми, генератор звітних форм, єдині довідники і словники.



Рис.2.5. Основні переваги системи ISpro

В подальшому детальніше зупинимося на адаптивній автоматизованій системі ISpro, яка активно завойовує ринок України і є адаптивною системою управління для бюджету та бізнесу.

На рис.2.5 представлені основні переваги системи ISpro.

Система ISpro – це взаємопов’язані модулі для оптимізації основних бізнес-процесів підприємства. Кожний модуль має певну самостійність процесів, тому систему ISpro можна впроваджувати в довільній конфігурації, що дозволяє заощаджувати за рахунок відмови від зайвого функціоналу (рис.2.6).



Рис.2.6 Основні модулі системи ISpro

Охарактеризуємо детальніше два модулі системи ISpro «Бухгалтерський облік» і «Облік основних засобів».

У модулі «Бухгалтерський облік» передбачені такі функції як :

- ведення всіх ділянок обліку, гнучка кількість планів рахунків;
- аналітичний облік;
- формування проводок за первинними документами з різними планами рахунків;
- оперативний аналіз балансу, оборотів, об’єктів обліку.

У модулі «Облік основних засобів» передбачені такі функції як :

- налаштування основних засобів – настроювання алгоритмів розрахунку амортизації і ведення довідників;
- картотека основних засобів, документи руху основних засобів, відомість інвентаризації основних засобів, відомість переоцінки основних засобів;
- керування обліковими періодами, звіти по основних засобах.

На нашу думку, розробка і впровадження вітчизняних програмних систем обліку та аудиту, в т.ч. в галузі аудиторської перевірки основних засобів і нематеріальних активів забезпечить вирішення питання стосовно підвищення рівня якості роботи аудитора під час перевірки, зменшення імовірності помилок, надасть можливість ефективного планування аудиторських процедур та ін.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Основні напрямки аудиту основних засобів

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення [69, С.979].

Збереження приватної власності, унеможливлення крадіжок майна, руйнування об'єктів є однією із основних проблем, що постійно постають перед суб'єктами господарювання.

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

1. перевірка документального забезпечення операцій з основними засобами;
2. підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з основними засобами;
3. зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів;
4. зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності;
5. виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів;— впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки;

6. встановити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами;

7. вивчення правильності формування справедливої вартості основних засобів в залежності від джерел їх надходження;

8. вивчення питань віднесення об'єктів основних засобів до власних та орендованих;

9. перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та включення її до виробничої собівартості тощо.

Основними джерелами інформаційної бази для аудиту основних засобів є наступні :

1. Наказ (рішення) керівника про зарахування на баланс підприємства та введення в експлуатацію придбаних об'єктів за місцем їх експлуатації;

2. Первинні документи з обліку основних засобів «Акт приймання-передачі основних засобів», «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», «Інвентарна картка обліку основних засобів», «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів», інші первинні документи;

3. Облікові реєстри синтетичного обліку основних засобів;

4. Рахунки Головної книги, що призначені для обліку основних засобів та їх зносу;

5. Документація внутрішнього аудитора щодо контролю основних засобів;

6. Відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників;

7. Договори, контракти, страхові поліси;

8. Наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів [23, С.743].

Перед проведенням аудиту основних засобів аудиторі необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства у частині організації обліку основних засобів за період, що підлягає перевірці, її змінами

порівняно з попереднім. Аудитор повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам стосовно основних засобів. Аудитор перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства. Перевірці підлягає також стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку [3].

На нашу думку, одним із першочергових завдань аудитора є також проведення оцінки системи внутрішнього контролю, основна мета якої – створення основи для планування аудиторської перевірки, а також визначення виду, часу проведення, обсягу аудиторських процедур, які знаходять своє відображення в аудиторській програмі. Грамотне та достовірне вивчення аудитором системи внутрішнього контролю формує характер і якість перевірки. Система внутрішнього контролю може вважатися ефективною, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, та виявляє її. В напрямку основних засобів завданнями системи внутрішнього контролю є сприяння мінімізації ризику суб'єктів господарювання стосовно неефективного використання об'єктів основних засобів, розробки дієвого механізму щодо їх збереження, доцільності використання обраного методу нарахування амортизації, правильності оцінки основних засобів, уникнення можливості нарахування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства щодо обліку основних засобів [5].

Оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю, аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів. Для оцінки системи внутрішнього контролю аудитор проводить тестування. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити: наявність документів з обліку основних засобів, порядок документального оформлення, графіки документообігу, реєстри аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, відповідність реєстрів обліку основних засобів даним головної книги, класифікацію основних засобів за групами, передбаченими

П(С)БО №7 «Основні засоби», умови розподілу витрат, які пов'язані з ремонтом та модернізацією основних засобів.

Аудитор повинен оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві (яке в своїй діяльності використовує основні засоби), з метою формування плану та програми проведення перевірки. Створений безпосередньо перед проведенням перевірки план визначає послідовність дій аудитора, тобто в яких напрямках і з якою інтенсивністю буде проводитися перевірка. Для кращого огляду і раціональної постановки завдань можуть використовуватися графіки, діаграми і комп'ютерні системи. За результатами оцінки системи внутрішнього контролю основних засобів, аудитор формує думку в робочих документах, зокрема: отримані відомості про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він додатково пояснює в документах обґрунтування своїх висновків. Тому характер і якість перевірки багато в чому будуть залежати від того, наскільки грамотно та достовірно аудитор вивчить систему внутрішнього контролю [69].

Питання планування аудиту регламентує МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», відповідно до якого ціллю аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно [50].

План аудиту визначає послідовність дій аудитора, тобто в яких напрямках і з якою інтенсивністю буде проводитися перевірка. Аудиторська програма є розвитком плану аудиту і є переліком аудиторських процедур, за допомогою яких здійснюється перевірка конкретних об'єктів аудиту і накопичується інформація для аудиторського висновку. В аудиторській програмі розробляються конкретні завдання, заходи і процедури для кожного об'єкта аудиту і видів робіт.

Перед початком проведення перевірки аудитор повинен ознайомитися з методологією обліку основних засобів, викладеною в наказі про облікову політику організації. Зокрема основними напрямками на які слід звернути

увагу аудитору є такі (рис.3.1).

Аудитору необхідно з'ясувати склад і структуру основних засобів, що наявні на підприємстві. Для цього аудитор повинен вимагати від керівництва повний список основних засобів, в який необхідно включити такі показники: найменування об'єкта, дата придбання, коротка характеристика, балансова вартість, норма амортизації, сума нарахованої амортизації [73].

В першу чергу, необхідно перевірити, як ведеться аналітичний облік основних засобів, що організовується за окремими об'єктами, кожному з яких присвоюється інвентарний номер на весь період його експлуатації. Уже пооб'єктний облік ведеться в інвентарних картках або книгах.



Рис.3.1 Першочергові напрямки дослідження у ході аудиту основних засобів

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби виражаються в

натуральній і вартісній формах. Здійснюючи вартісну оцінку основних засобів, підприємству необхідно виходити з того, що об'єкт основних засобів визнається активом у випадку, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, і його вартість може бути достовірно визначена. Тому при визначенні вхідного сальдо по статті балансу «Основні засоби станом на 1 січня поточного року», необхідно списувати застарілі основні засоби, а також ті, які не відповідають визначенню активів, із віднесенням їх вартості на зменшення нерозподіленого прибутку. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, повинні бути списані на затрати цього періоду за їх залишковою вартістю. Аудитор також повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені в складі необоротних активів підприємства-клієнта.

Особливе місце в системі бухгалтерського обліку займають питання, пов'язані зі станом збереження основних засобів. Це пояснюється тим, що вони у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу мету господарства. Основні засоби є матеріальною основою підприємницької діяльності, вони визначають виробничий потенціал будь-якого підприємства. Тому перевірка їх збереження та ефективності використання є важливими ланками контролю діяльності суб'єкта господарювання.

Також особливу увагу необхідно приділити проведенню аудиту амортизації основних засобів, так як від правильного нарахування амортизації залежить правильність відображення зносу та залишкової вартості основних засобів, що безпосередньо впливає на величину витрат підприємства та на визначення фінансових результатів його діяльності.

Аудитору необхідно з'ясувати як нараховувалась амортизація основних засобів на період перебування об'єкта на добудові, дообладнанні,

реконструкції, модернізації; чи відбувалася зміна методів нарахування амортизації основних засобів протягом звітного періоду; чи є у складі основних засобів повністю зношені; наявність у складі основних засобів щодо яких існують судові позови, які передані під заставу та інші питання.

З метою оцінки ефективності контролю основних засобів аудитор з'ясовує питання, що пов'язані із: зміною методів нарахування амортизації основних засобів протягом поточного періоду; нарахуванням амортизації основних засобів на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації; наявністю у складі основних засобів повністю зношених основних засобів; наявністю у складі основних засобів, щодо яких існують судові позови; наявністю у складі основних засобів, які передані під заставу та інші питання, зумовлені завданнями аудиту.

Аудиторський звіт базується на достовірних доказах. Основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту. МСА 500 «Аудиторські докази» визначає перелік процедур, які проводяться з метою формулювання обґрунтованих висновків. Сюди включаються такі процедури : перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури, запит. Крім того, цей стандарт аудиту визначає відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дасть йому можливість в подальшому сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. Тому, мета аудитора – це визначення процедур та способу їх виконання, що забезпечить формування аудитором об'єктивної думки та висновку щодо об'єкту аудиту [50].

Основними методами, які використовуються у ході аудиту основних засобів є фізична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження. Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої

кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику [23].

Стосовно ділянки «Аудит операцій з основними засобами», аудитор перевіряє документи з надходження основних засобів на підприємство (наприклад, встановлює правильність визначення первинної вартості шляхом перевірки договорів купівлі-продажу, накладних, супровідних документів та актів прийому-передачі основних засобів тощо), документи з їх руху на підприємстві, ремонту (наприклад, вивчає відомість дефектів, кошторис ремонту тощо), документи зі списання основних засобів (наприклад, акти на списання транспортних засобів, основних засобів).

Завдяки проведенню такої аудиторської процедури як перевірка, встановлюється наявність, збереження, утримання та використання основних засобів, тобто встановлюється доказ фактичного їх існування. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази їх існування, проте не обов'язково надасть інформацію про право та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку активів.

Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Щоб переконатися в правильності проведення інвентаризації аудитор проводить спостереження за здійсненням інвентаризації на підприємстві, яке перевіряється. Аудитор встановлює чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальними особами, перевіряє правильність організації аналітичного обліку, визначає відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їх залишку за рахунком 10 «Основні засоби», залишків головної книги – залишкам у формі №1.

Як визначено МСА 500, зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або

іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами, а також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів. Процедуру зовнішнього підтвердження аудитор застосовує у випадках встановлення наявності первинних документів по обліку основних засобів, щодо залишків на рахунках бухгалтерського обліку, наявності угод, які суб'єкт господарювання має з третіми особами, наявності активів в оренді, або на зберіганні в третіх осіб. Зовнішні підтвердження застосовуються з метою отримання аудиторських доказів щодо окремих тверджень фінансових звітів.

Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації, або значно відрізняються від очікуваних показників. Додаткові вказівки стосовно аналітичних процедур визначено в МСА 520 «Аналітичні процедури» [50].

Аналітичні процедури застосовуються з метою виявлення наявності або відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які, в свою чергу, визначають області потенційного ризику й потребують особливої уваги аудитора. Можливість виконання аналітичних процедур протягом усього процесу аудиту дає змогу підвищити його якість і скоротити витрати часу на проведення. Сфера застосування аналітичних процедур в ході аудиту основних засобів: при зіставленні наявності основних засобів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку, при оцінці співвідношень між різними статтями і при порівнянні їх з даними за попередні періоди, порівняння залишків реєстрів з обліку основних засобів і даних фінансової звітності.

Виконання аналітичних процедур необхідно, коли дата звітності, що підлягає підтвердженню, відрізняється від дати присутності аудитора на підприємстві.

На рис.3.2 нами узагальнені основні порушення, які можуть бути виявлені у ході проведення аудиту основних засобів.

На нашу думку, перелік порушень, виявлених у ході аудиту основних засобів можна розширити таким чином :

- неправильне формування первісної вартості при придбанні основних засобів за рахунок включення до первісної вартості основних засобів;
- повністю або частково придбаних (створених) за рахунок позикового капіталу, витрат на сплату відсотків за користування кредитом;
- неправомірне переведення оборотних активів до складу основних засобів;
- неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів;
- не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних засобів в обмін на схожі активи;
- збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані;
- включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства;
- відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки основних засобів; – проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи.

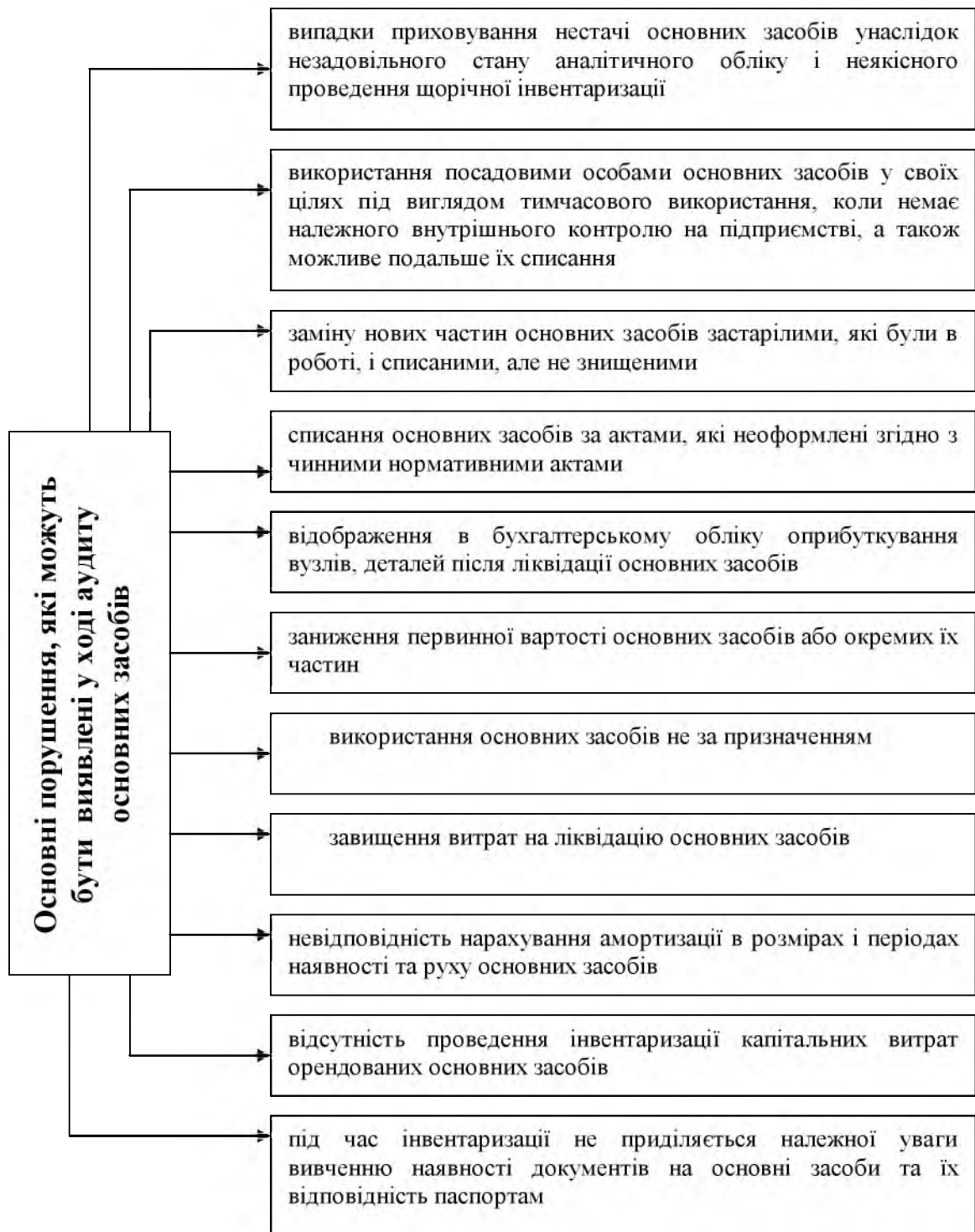


Рис.3.2 Основні порушення, які можуть бути виявлені у ході аудиту основних засобів [1, 8, 9, 10, 55, 56]

Слід зауважити, що виявлені в процесі аудиту основних засобів помилки впливають на достовірність фінансових результатів і бухгалтерської звітності, оскільки призводять до викривлення суми нарахованої амортизації.

На завершальній стадії аудиту основних засобів на підставі складеної робочої документації аудитор складає аудиторський проміжний звіт про стан обліку основних засобів та висловлює свою незалежну думку щодо достовірності, повноти і реальності подання інформації про основні засоби у фінансовій звітності підприємства у аудиторському звіті (до 01 жовтня 2018 року – аудиторському висновку) і розробляє пропозиції щодо усунення виявлених недоліків відповідно [28].

Аудиторський звіт відповідно до аудиторських стандартів складається з таких частин:

1) загальна (вступна) частина;

Вступна частина аудиторського звіту містить: назву документа в цілому; дату і місце складання документа; підставу проведення перевірки; мету та завдання проведення перевірки; прізвище, ім'я і по-батькові осіб, що брали участь в перевірці; період перевірки; які питання були піддані документальній і фактичній перевірці.

2) основна (програмна) частина – висвітлення основних питань програми аудиту із зазначенням об'єктів перевірки, застосованої методики і способів дослідження документів і операцій, перевірки надійності і достовірності даних, підтвердження даних первинною інформацією.

Основна частина аудиторського звіту обов'язково повинна включати: об'єкти аудиту; викладення результатів перевірки; загальну оцінку дотримання законодавства та встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку; оцінку оформлення господарських операцій і їх відображення в обліку; суттєві порушення конкретних нормативно-правових актів, арифметичні, логічні, документальні й речові докази встановлених порушень; прізвища імена і по-батькові осіб, які допустили порушення; грошові й кількісні вирази негативних наслідків порушень.

3) висновки і рекомендації (підсумкова частина);

Підсумкова частина аудиторського документа містить загальну аудиторську оцінку фінансово-господарської діяльності суб'єкта

господарювання і ведення бухгалтерського обліку, а також пропозиції з усунення виявлених порушень.

4) додатки – нагромаджувальні відомості, описи, вибірки, пояснення, схеми експериментів, виписки з документів, таблиці, аудиторські розрахунки та ін.

Узагальнюючи вище викладене, можна дійти висновку, що невід’ємною частиною загального аудиту підприємства є здійснення аудиторської перевірки основних засобів, оскільки це впливає на фінансові результати діяльності суб’єктів господарювання. При проведенні аудиту основних засобів, аудитор повинен керуватися у своїй діяльності інформаційними джерелами (документами) та методами, які дають йому змогу отримати інформацію про достовірність відображення в обліку та звітності операцій з основними засобами на підприємстві.

Проведення аудиту основних засобів дозволяє встановити їх наявний та кількісний стан, відображення в обліку, витрати на ремонт і покращення, правильність нарахування амортизації та усунення їх недоліків, що дасть змогу досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства

3.2. Аудит нематеріальних активів

У період «інтелектуалізації» економіки особливої уваги набувають нематеріальні складові активів підприємства. На сьогодні перед вітчизняними підприємствами виникає нове завдання, що потребує нагального вирішення : використання можливостей підприємства для досягнення конкурентних переваг.

В свою чергу, сучасні тенденції виділяють панівну роль саме нематеріальних активів, тому з’являється необхідність в удосконаленні методики проведення їх аудиту, адже питання методології проведення аудиту

нематеріальних активів чітко не розкривається в офіційно затверджених нормативних правових документах та у наукових дослідженнях у сфері аудиту [56, С.292].

Особливості нематеріальних активів як об'єктів обліку та аудиту накладають свій відбиток на завдання, організацію і методи проведення їх аудиту.

Метою аудиту нематеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів [71].

Відповідно до зазначеної мети, впливає ряд завдань, що необхідно здійснити при проведенні аудиту:

- перевірити факт наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на усі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства;
- перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів (насамперед, їх первісної вартості);
- перевірити дотримання норм чинного законодавства по операціям, пов'язаних з нематеріальними активами;
- перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі, балансі;
- перевірити достовірність обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства;
- перевірити правильність розрахунку зносу нематеріальних активів.

Аудит нематеріальних активів ґрунтується на загальному плані проведення аудиту, у якому необхідно приділити увагу важливим та

нетиповим операціям з обліку нематеріальних активів. Задля цього аудитор користується МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику (МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики») та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання етапів аудиту нематеріальних активів з детальним розкриттям особливостей проведених процедур.

На методику аудиту нематеріальних активів впливає ряд чинників (особливості об'єкту, умовна їх вартість, опосередкованість ефективності використання та ін.).

Аудит нематеріальних активів ефективний при високому рівні його підготовки і проведення. Так, перед початком проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів необхідно забезпечити отримання загальної інформації про підприємство, що перевіряється. Загальна інформація про підприємство необхідна для того, щоб надалі зробити обґрунтований висновок про достовірність звітності.

Основними джерелами інформації про підприємство є:

- 1) обговорення з працівниками питання управління, зустрічі з вищим керівництвом і з виконавчим персоналом, не зв'язаним з веденням обліку, які дозволяють набути інформацію «з перших рук»;
- 2) відвідування і огляд основних ділянок, виробничих одиниць, які надають можливість наочно пересвідчитися в наявності і збереженні активів, скласти уявлення про умови виробництва;
- 3) зовнішні і внутрішні звіти і публікації.

До зовнішніх відносяться: діловий друк і газети; аналітичні звіти по галузі; порівняння з основними конкурентами і середньогалузевими показниками; державне і податкове законодавство і регулювання; офіційні заяви, внутрішні звіти і публікації - фінансові звіти; щомісячна фінансова інформація; протоколи засідань Ради директорів, правління, дирекції, акціонерів; звіти керівників, в тому числі бюджети, прогнози, проекти;

внутрішні звіти аудиторів, консультантів; інструкції по процедурах, політиці всередині фірми.

Враховуючи мету аудиту нематеріальних активів та специфіку вітчизняної практики його проведення представимо перелік етапів проведення процедур аудиту нематеріальних активів (рис.3.3).



Рис.3.3 Етапи проведення аудиту нематеріальних активів [56]

В подальшому доцільно детальніше охарактеризувати вище представлені етапи аудиту нематеріальних активів.

На етапі перевірки положень облікової політики в частині нематеріальних активів облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування підприємства в ринкових умовах. Облікова політика в

частині нематеріальних активів формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: перевірка висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці підприємства; перевірка визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідність їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизації відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

Аудитору потрібно ознайомитися з історією розвитку підприємства, видами діяльності і обліковою політикою, що існувала в попередні роки, вивчити спеціальну літературу, зустрітися з аудиторами клієнта. Дуже важливо набути інформацію про облікову політику підприємства в різних галузях, прослідкувати міру відповідальності і прав керівників різних рівнів, визначити коло осіб, що мають право міняти політику підприємства.

Одне з найбільш важливих питань, яке треба з'ясувати на цьому етапі роботи - це визначення пов'язаних і асоційованих з підприємством сторін (дочірні підприємства і будь-які інші сторони, які можуть впливати на управління і оперативну політику один одного), виду і обсягу операцій між ними (операції купівлі-продажу між філією і головним підприємством, обмін обладнанням між дочірніми підприємствами або філіями, позики і фінансова допомога, операції з найважливішими покупцями і постачальниками), а також взаємозаборгованості.

Етап 2 включає перевірку періодичності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації. Виявлені при інвентаризації невраховані об'єкти інтелектуальної власності мають бути оприбутковані на дату її проведення за справедливою вартістю або дооцінені,

якщо вони повністю з амортизовані. На цьому етапі також доцільно перевірити правильність заповнення первинних документів щодо руху нематеріальних активів.

Аудитор при перевірці нематеріальних активів може подати інформацію із таких питань : оцінка нематеріальних активів; оцінка робіт, виконаних за контрактами; юридичні консультації відносно укладених договорів і діючих законодавчих актів і інструкцій; результати публічних дискусій і судових процесів з юридичної точки зору.

На етапі 3 проводиться перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії підприємства та за центрами відповідальності; перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку; перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку.

Етап 4 включає перевірку джерел надходження нематеріальних активів; перевірку правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; перевірку правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; перевірку правильності використання форм первинних документів. Аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів, які належать до нематеріальних активів, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним групам.

Аудит амортизації нематеріальних активів включає перевірку правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірку відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують.

На етапі 4 проводиться перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка обліку

операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальні активи; по безоплатній передачі нематеріальних активів; по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу; по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів.

На останньому етапі аудиту нематеріальних активів здійснюється перевірка наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; перевірка відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів.

Особливої уваги під час проведення аудиту нематеріальних активів заслуговує оцінка системи внутрішнього контролю, що має безпосередній вплив як на якість облікової інформації, так і на результат проведеної аудиторської перевірки. Згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів [56, С.295].

Метою системи внутрішнього контролю є здійснення контрольної діяльності з метою завчасного виявлення та виправлення помилок у процесі здійснення господарських операцій з нематеріальними активами. Система внутрішнього контролю направлена здійснювати оцінку ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку, порядку відображення результатів у звітності, дотримання законодавства щодо складання фінансової звітності тощо. Однак, за відсутності системи внутрішнього контролю, при проведенні аудиту, на підприємстві зростає аудиторський ризик, тобто ризик невиявлення помилки.

3.3 Порядок застосування аналітичних процедур у ході аудиторської перевірки операцій з необоротними активами

В даний час перед сучасним менеджментом особливо гостро стоїть проблема забезпечення виживання підприємства в умовах нестабільності зовнішнього середовища та своєчасне виявлення негативних тенденцій, які можуть свідчити про настання кризового становища [74, С.1025].

Так, абсолютна неліквідність – явище суто теоретичне, адже у випадку повної ліквідації суб'єкта господарювання його майно підлягає продажу за грошові кошти, хоча й не на вигідних умовах, тобто зі значними втратами [31, С.201-202].

У процесі аналізу, перш за все, необхідно дослідити наявність та динаміку основних засобів у складі майна підприємства. Фонди підприємства поділяються на промислово-виробничі та непромислові (соціальна сфера). Виробничу потужність підприємства визначають промислово-виробничі фонди [70, С.280].

В подальшому представимо систему показників стану та ефективності використання необоротних активів, які доцільно аналізувати у ході аудиту необоротних активів.

Стан і використання основних виробничих засобів є важливим фактором підвищення ефективної діяльності підприємства. Тому на підприємствах важливе значення має як систематичне оцінювання стану основних засобів, так і аналіз ефективності їх використання.

Оцінка стану й ефективності використання основних засобів можна об'єднати в три групи, які характеризують:

- 1) забезпечення підприємства основними засобами;
- 2) стан основних засобів;
- 3) ефективність використання основних засобів.

До показників, які характеризують забезпеченість підприємства основними засобами, належать: фондомісткість, фондоозброєність,

коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства.

Фондомісткість – характеризує забезпеченість підприємства основними засобами. Розраховується як відношення середньорічної вартості основних засобів ($\Phi_{\text{ср}}$) до вартості виробленої продукції ($V_{\text{п}}$).

Фондоозброєність – показує величину основних засобів на одного працівника. Розраховують фондоозброєність, як відношення середньорічної вартості основних засобів ($\Phi_{\text{ср}}$) до чисельності працівників підприємства ($Ч$).

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства і визначається як відношення вартості основних засобів ($\Phi_{\text{к}}$) за вирахуванням суми їхнього зносу ($Z_{\text{о}}$) до вартості майна підприємства (M).

Якщо коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства сягає критичної позначки (0,2 – 0,3), то реальний виробничий потенціал підприємства буде низьким і треба терміново шукати кошти для виправлення становища.

Стан основних засобів характеризують через такі коефіцієнти: зносу основних засобів; придатності; оновлення; вибуття (приросту) основних засобів.

Коефіцієнт зносу ($K_{\text{з}}$) показує рівень зносу основних засобів. Коефіцієнт зносу визначається відношенням суми зносу основних засобів ($Z_{\text{о}}$) до балансової вартості основних засобів ($\Phi_{\text{б}}$).

Коефіцієнт придатності основних засобів ($K_{\text{п}}$) відображає частину основних засобів, придатну до експлуатації.

Розраховується за формулами:

$$K_{\text{п}} = 1 - K_{\text{з}}$$

$$\text{або } K_{\text{п}} = 100\% - K_{\text{з}}$$

Коефіцієнт оновлення основних засобів ($K_{\text{о}}$) – відношення заново

введених за рік основних засобів (Φ_y) до вартості всіх основних засобів на кінець року (Φ_k). Коефіцієнт оновлення показує частку введених нових основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітнього періоду.

Коефіцієнт вибуття (K_v) – відношення вартості вибутих за звітний рік основних засобів (Φ_v) до суми всіх основних засобів на початок року (Φ_p). Коефіцієнт вибуття показує інтенсивність вибуття основних засобів, тобто ступінь вибуття тих основних засобів, які або морально застаріли, або зношені й непридатні для подальшого використання.

Коефіцієнт приросту основних засобів показує рівень збільшення основних засобів у звітньому періоді проти минулого періоду.

$$K_p = (\Phi_y - \Phi_v) / \Phi_p,$$

де Φ_k – вартість основних виробничих засобів на початок звітнього періоду;

Φ_y – вартість введених основних виробничих засобів;

Φ_v – вартість виведених основних виробничих засобів.

До показників, які характеризують ефективність використання основних засобів, належать: фондоддача, рентабельність основних засобів, сума прибутку на одну гривню основних засобів.

Фондоддача відображає суму виробленої продукції на одну гривню основних засобів.

$$\Phi = V_p / \Phi_{cp}$$

де Φ – фондоддача основних засобів;

V_p – вартість виробленої продукції за звітний період;

Φ_{cp} – середня вартість основних засобів.

Рентабельність основних засобів визначає рівень використання основних засобів і визначається за формулою

$$R_f = (P_z / \Phi_k) \times 100\%,$$

де R_f – рентабельність основних засобів;

P_z – загальний прибуток за звітний період;

Фк – балансова вартість основних засобів на кінець звітного періоду.

Абсолютним показником ефективності використання основних засобів є сума прибутку на одну гривню основних засобів.

Аналіз ефективності використання основних засобів починають з вивчення наявності, складу, структури і динаміки основних засобів за звітний період.

В подальшому на основі даних підприємства за 2017-2018рр. проаналізуємо наявність, рух та динаміку основних засобів (табл.3.1).

Таблиця 3.1

**Наявність, структура і динаміка основних засобів
підприємства у 2018р.**

№ з/п	Види основних засобів	на початок 2018 року		на кінець 2018 року		Зміна за рік	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	Будинки, споруди	657	73,9	866	81,5	+209	+7,6
2	Машини та обладнання	-	-	-	-	-	0,-
3	Транспортні засоби	176	19,8	120	11,3	-56	-8,5
4	Інші основні засоби	56	6,3	77	7,2	+21	+0,9
Усього основних засобів		889	100	1063	100	+174	-

Дані табл. 3.1 свідчать про те, що основні засоби підприємства, за звітний 2018 рік зросли на 174тис.грн. Це збільшення відбулося за рахунок збільшення вартості будинків та споруд на 209тис. грн., інших основних засобів на 21тис.грн. відповідно. Проте на кінець 2018р. питома вага транспортних засобів скоротилася на 8,5 %.

В подальшому для аналізу стану і динаміки основних засобів розрахуємо коефіцієнти оновлення, вибуття, спрацювання і придатності основних засобів (табл.3.2).

Аналіз стану і динаміки основних засобів за 2017-2018рр.

№ п/п	Показник	2017р.	2018р.	Відхилення
1	Наявність основних засобів на початок року, тис. грн.	570	889	+319
2	надійшло за рік тис. грн.	390	235	-155
3	вибуло за рік тис. грн.	71	61	-10
4	наявність основних засобів на кінець року тис. грн.	889	1063	+174
5	знос основних засобів на кінець року тис. грн.	188	254	
6	коефіцієнт оновлення (п.2/п.4)	0,44	0,22	-0,22
7	коефіцієнт вибуття (п.3 /п.1)	0,12	0,07	-0,05
8	коефіцієнт зносу (п.5 /п.1)	0,33	0,29	-0,04

Дані табл. 3.2 свідчать про те, що спостерігається значний процент спаду оновлення основних засобів: так у 2017 році коефіцієнт оновлення становив 44% , а вже у звітному році він становив 22%, тобто впав на 22%. Так у 2017році показник, що характеризує вибуття основних засобів - коефіцієнт вибуття, становив 12%, а в 2018році він впав на 5% і становить 7%. Це пов'язано з тим, що на підприємстві переважає нове, незношене обладнання.

На підприємстві знос основних засобів становить у 2017 році 33%, а в 2018році – 29%, тобто впав на 4%. Слід зазначити, що зменшення спрацьованості основних засобів позитивно характеризує діяльність підприємства щодо удосконалення матеріально-технічної бази виробництва.

Нематеріальні активи - це економічна форма засобів праці в системі виробничих відносин. Підвищення ефективності використання нематеріальних активів має велике економічне значення. Збільшення їх віддачі приводить до збільшення обсягу продукції без додаткових інвестицій, і являє собою інтенсивний фактор розвитку економіки. Тому це є важливим напрямком аналізу господарської діяльності підприємства.

Важливе місце при проведенні аудиторської перевірки посідає аудит ефективності використання нематеріальних активів, для проведення якого

аудитор використовує аналітичні процедури. Найбільш відомою концепцією проведення аудиту ефективності нематеріальних активів є так звана концепція «Аудит інтелектуального капіталу» Е. Брукінга, яка включає такі етапи (рис.3.4).

Основними завданнями аналізу нематеріальних активів є:

- аналіз обсягу і динаміки нематеріальних активів;
- аналіз структури і стану нематеріальних активів за видами, термінами використання і правової захищеності;
- аналіз дохідності (рентабельності) і фондівіддачі нематеріальних активів;
- аналіз ліквідності нематеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в нематеріальні активи.

Для проведення аналітичних процедур ефективності використання нематеріальних активів при процедурі аудиту необхідно:

1. В повному обсязі інформаційно забезпечити аналітиків, оскільки від рівня інформаційного забезпечення залежить глибина та точність дослідження використання господарюючими суб'єктами нематеріальних ресурсів;

2. Насамперед, здійснити аналіз структури та динаміки, аналіз наявності та руху, аналіз ефективності, аналіз ліквідності нематеріальних активів, визначити резерви підвищення обсягів виробництва продукції. Можливі й інші етапи проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів. Їх вибір та здійснення визначаються особами, які його здійснюють і в залежності від мети, поставленої перед аналітиками порядок та стадії аналізу ефективності використання нематеріальних ресурсів можуть змінюватися;

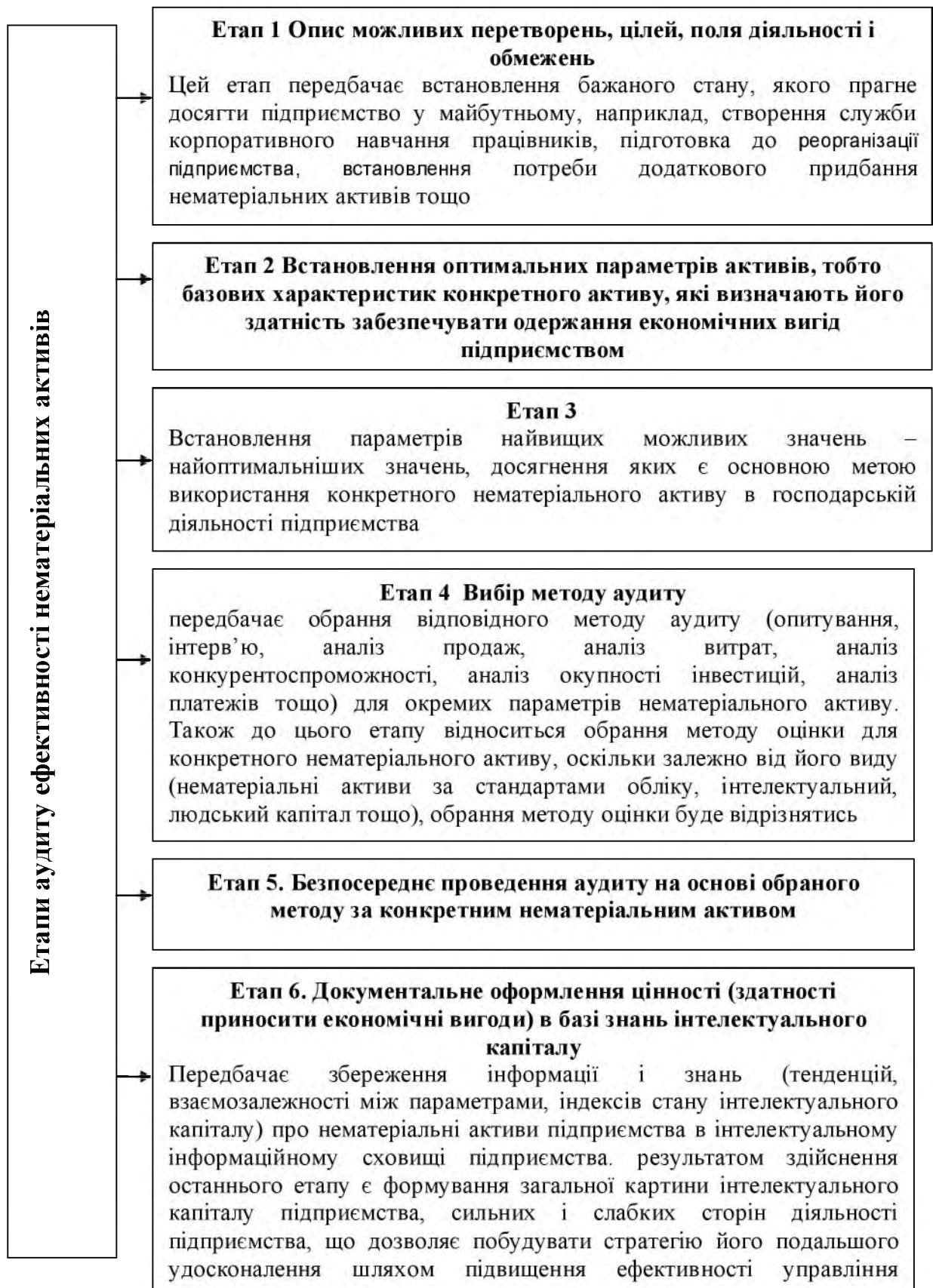


Рис. 3.4 Етапи аудиту ефективності нематеріальних активів

3. Дотримуватися системного підходу при аналізі ефективності

використання нематеріальних активів підприємства, оскільки лише системний підхід дозволить найоптимальніше та найефективніше забезпечити наявність та рух нематеріальних активів на підприємстві. Системне дослідження нематеріальних активів дозволить розглянути їх як певну множину елементів, взаємозв'язок яких обумовлено обумовлює цілісні властивості цієї множини. Основний акцент робиться на виявленні множини зв'язків і відношень, які мають місце як у середині об'єкта, так і у його відношеннях із зовнішнім оточенням. Властивості нематеріальних активів як цілісної системи визначаються не стільки додаванням властивостей окремих його елементів, як властивостях їх структури, особливими системоутворюючими та інтеграційними зв'язками.

4. В результаті проведеного аналізу визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема:

- дотримання підприємством власної стратегії технічного, організаційного та економічного розвитку;
- переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;
- систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок підприємства та багато інших шляхів та способів, які дадуть змогу покращити стан підприємства, а також основні показники ефективності використання нематеріальних активів [56, С.296].

З метою визначення ефективності використання нематеріальних активів доцільно проаналізувати такі показники :

- вартість нематеріальних активів;
- надходження за групами та видами;
- вибуття за групами та видами;
- сума накопиченої амортизації за групами та видами;
- коефіцієнт оновлення нематеріальних активів;
- коефіцієнт вибуття нематеріальних активів;
- коефіцієнт зносу нематеріальних активів.

Важливе значення при проведенні аудиту нематеріальних активів має також вивчення їх стану і динаміки у розрізі періодів.

Аналіз нематеріальних активів можна розглядати як складову частину аналізу фінансового (майнового) стану підприємства.

У ході аналізу необхідно вивчити стан нематеріальних активів (склад), їх структуру і динаміку у звітному періоді. Для визначення змін у структурі нематеріальних активів за рік необхідно провести горизонтальний та вертикальний аналіз. Слід зазначити, що оскільки у фінансовій звітності досліджуваного підприємства дані про нематеріальні активи за 2018 рік відсутні, тому ми провели розрахунки за даними 2017 року. Для цього на підставі даних бухгалтерського обліку складаємо наступну аналітичну таблицю 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз складу і структури нематеріальних активів підприємства за 2017р., тис. грн.

Види нематеріальних активів	На початок року		На кінець року		Відхилення	
	Σ	%	Σ	%	Σ	%
1. Права на винаходи та інші об'єкти розумової та інтелектуальної власності	18,0	21,4	-	-	-18,0	-21,4
2. Ліцензія	-	-	-	-	-	-
3. Програмні продукти	16,0	19,1	19,0	27,5	+3,0	+8,4
4. Права на місце на біржі	-	-	-	-	-	-
5. Інші (право на земельну ділянку)	50,0	59,5	50,0	72,5	-	+13,0
Всього нематеріальних активів	84,0	100	69,0	100	-15,0	x

Як видно з даних табл.3.3 за звітний період в складі і структурі нематеріальних активів відбулися значні зміни. Вартість нематеріальних активів зменшилася на 15,0 тис грн. Найбільше зменшення відбулося за рахунок прав на винаходи та інші об'єкти розумової та інтелектуальної власності.

Важливе значення при застосуванні аналітичних процедур має

також вивчення стану і динаміки нематеріальних активів у звітному періоді.

Для цього використовуємо наступні показники:

- 1) коефіцієнт оновлення нематеріальних активів;
- 2) коефіцієнт вибуття нематеріальних активів;
- 3) коефіцієнт зносу нематеріальних активів.

Розрахунок коефіцієнтів проводиться за формулами:

$$K_{\text{оновлення}} = \text{НМА}_{\text{н}} / \text{НМА}_{\text{к}}, \quad (3.1)$$

де $\text{НМА}_{\text{н}}$ - вартість нематеріальних активів, що поступили у звітному періоді;

$\text{НМА}_{\text{к}}$ - вартість нематеріальних активів на кінець звітного періоду.

$$K_{\text{вибуття}} = \text{НМА}_{\text{в}} / \text{НМА}_{\text{п}}, \quad (3.2)$$

де $\text{НМА}_{\text{в}}$ - вартість нематеріальних активів, що вибули у звітному періоді;

$\text{НМА}_{\text{п}}$ - вартість нематеріальних активів на початок звітного періоду.

$$\text{Коефіцієнт зносу} = Z_{\text{н}} / \text{НМА}, \quad (3.3)$$

де $Z_{\text{н}}$ - сума зносу нематеріальних активів на кінець звітного періоду;

НМА - початкова вартість нематеріальних активів на кінець звітного періоду.

Для аналізу стану і динаміки нематеріальних активів досліджуваного підприємства складаємо табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Аналіз стану і динаміки нематеріальних активів
в 2017р., тис.грн.**

Показники, грн.	2016	2017	Відхилення
1	2	3	4
1. Наявність нематеріальних активів на початок року	110,0	84,0	-26,0
2. Поступило за рік нематеріальних активів	10,0	3,0	-7,0
3. Вибуло за рік нематеріальних активів	36,0	18,0	-18,0
4. Наявність нематеріальних активів на кінець року	84,0	69,0	-15,0
5. Коефіцієнт оновлення	0,12	0,04	-0,08

нематеріальних активів			
6. Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів	0,33	0,21	-0,12
7. Знос нематеріальних активів на кінець року(накопичена амортизація)	17,0	15,0	-2,0
8. Коефіцієнт зносу нематеріальних активів	0,15	0,18	0,03

З табл.3.4 видно, що на досліджуваному підприємстві невисокий рівень зносу нематеріальних активів. У звітному році він становив 18%. У порівнянні з 2016 роком знос збільшився на 3%. Нажаль на підприємстві темп оновлення нематеріальних активів склав лише 4% і в порівнянні з 2016 роком він впав на 8%; темп вибуття нематеріальних активів у 2017 році склав 21% і в порівнянні з 2016 роком він впав на 12%. Слід зазначити, що така ситуація є негативною у використанні нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдеєнко А. А. Аудит необоротних активів підприємства. *Аудитор України*. 2007. №2. С. 4-10.
2. Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O. (2019) Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms. 2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT), Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019, pp. 234-239.
3. Adamyk O., Adamyk B. Problems and perspectives of banking regulation in Ukraine during the economic crisis of 2014-2016 // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. 2016. № 5 (3), p. 18-27
4. Адамик О. В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 29-31., 2016
5. Адамик О. В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ. Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. № 23. С. 120-129
6. Адамик О. В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торгівельних підприємств західного регіону України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Тернопіль, 2003. 20 с.
7. Адамик О.В. Способи формування в обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток. *Економіка. Фінанси. Право*. 2002. №1. С. 20-25
8. Андросова О. Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту. *Вісник Хмельницького*

національного університету. 2011. №3. Т.3. С.250-255. URL: http://www.nbuu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_3_3/250-255.pdf.

9. Асаєва Р.О. Аудит : методика і організація : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319с.

10. Ашуненко О.Р., Кузик Н.П. Аудит : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 380с.

11. Баранова А. О., Наумова Т.А. Аудит : навч. посіб. Х : ХДУХТ, 2017. 246с.

12. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства. *Науковий вісник МНУ ім. В. О. Сухомлинського*. 2016. № 1. С.33-38.

13. Вовк А. А. Основні засоби : проблеми характеристики наявності, руху, класифікації і оцінки ефективності використання. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2015. №50. С.217-221.

14. Войтенко Т. Ремонти і поліпшення основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку. *Податки та бухгалтерський облік*. 2008. №61. С.40-46.

15. Волоська Н. Р. Аналіз стану та шляхи покращення використання основних засобів підприємства. НТК ВНТУ. 2016. URL: http://conferences.vntu.edu.ua/index.php/all-fm_2016/paper/view/664/334.

16. Гавриловський О.С. Поняття «необоротні активи» в обліковій політиці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №19. С.498-504.

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

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

19. Гнатюк А. А. Класифікація і групування необоротних активів. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні». Тернопіль. 2010. С.46-47.
20. Грачова Р. Облік нематеріальних активів за МСФЗ і П(С)БО . *Дебет-кредит*.2008. №43. С.10-13.
21. Гречко С. М. Процес надходження основних засобів : юридичні та облікові аспекти. Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». Тернопіль. 2012. С.90-91.
22. Гудзь Н. В., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Т. : ТНЕУ, 2015. 384с.
23. Гуцаленко Л. В., Гловюк А.С. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2017. №8. С.741-747.
24. Домбровська Н.Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2012. №9(33) .Ч.1. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_1/48.
25. Євтушенко О.А. Теоретичні аспекти оцінки відтворення основних засобів. Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». Львів. 2011. С.166-167.
26. Жидан Т.А. , Лозова Н.В. Економічна сутність основних засобів підприємства : обліковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №8. С.1112-1116.
27. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-ХІУ від 16.07.1999р. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.
28. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII . URL: zakon.rada.gov.ua.

29. Зінченко О.В. Економічна сутність основних засобів у нормативно-правовому забезпеченні : обліковий аспект. *Международный научный журнал*. 2015. №8. С.155-157.
30. Зубчик Л.В. Особливості класифікації основних засобів промислових підприємств. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». Луцьк. 2010. С.114-115.
31. Івахів Ю. О., Романів С. Р. Аналіз фінансового стану підприємства: питання ліквідності. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип.2. С.198-204.
32. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
33. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2008. 320с.
34. Ключа Н. В. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів : вітчизняна та міжнародна практика. *Студентський вісник національного університету водного господарства та природокористування*. 2015. №2. С.145-149.
35. Книжник Л. Ю. Якість аудиторських послуг в Україні : реалії та перспективи. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2017. № 11. С. 56-60.
36. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. Вип.7. С.20-27.
37. Кравчук О. Облік ремонтів і поліпшень основних засобів з 2015 року. *Дебет-Кредит*. 2015. №20. С.18-23.
38. Кравчук О. Якщо амортизовані і списані ОС працюють. *Дебет-Кредит*. 2016. №5. С.30-33.

39. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Романів Р.В. та ін. Бухгалтерський облік : підручник. Т. : ТНЕУ, 2018. 460с.
40. Кубенко В.В. Проблеми аудиту основних засобів в сучасних умовах. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». Луцьк. 2010. С.137-138.
41. Кудлаєва Н. В. Проблеми обліку основних засобів. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2015. Вип.2. С.179-188. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2015_2_23.
42. Кудирко О. М. Комп'ютеризація аудиту в Україні : актуальні проблеми та реальні перспективи. *Економіка та держава*. 2018. №9. С.34-38.
43. Кудрицький Б. В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні : проблеми та шляхи подолання. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. №18. С.320-327.
44. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2017. 670с.
45. Людвенко Д. В. Ефективність використання основних фондів підприємств та шляхи її підвищення. 2012. URL: <http://cerd.org.ua/files/2012/9-26-27.10.2012.pdf>.
46. Макарова Л. М. Автоматизація аудиторської діяльності як інструмент підвищення рівня якості послуг, що надаються в області аудиту. *Молодий учений*. 2014. №1. С.383-385.
47. Максимова В. Ф. Особливості визначення суттєвості і ризиків у державному аудиту. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. № 1(45). С. 360-364.
48. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року. К. : МФБ, АПУ, 2014. Частина 1. 978с.
51. Мірошниченко О.А. Економічна ефективність впровадження автоматизації аудиторської компанії. *Економічний простір*. 2013. №73. С.213-224.
52. Мукомела-Михалець В.О. Нематеріальні активи промислових корпорацій : проблеми нарощування і розвитку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. №24(1). С.126-130.
53. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
54. Обнявко О. В. Проблеми класифікації основних засобів. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. Херсон, 2016. 452с.
55. Огійчук М. Ф., Новиков І.Т. Аудит : організація і методика : навч. посіб.- К. : Алерта, 2012. 664с.
56. Олендій О. Т. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів. *Інноваційна економіка*. 2013. №5. С.291-297.
57. Пашкевич М. С., Шишкова Н. Л. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль. – Дніпро : НГУ, 2017. 182с.
58. Подмешальська Ю. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції : практика та досвід*. 2019. №2. С.64-70.
59. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291. URL: <http://www.ligazakon.ua>.

60. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.05.2000 р. № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

64. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. №879 URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

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

66. Перак О. В. Продаж основних засобів за грошові кошти. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 32. С. 21 – 23.

67. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія. Тернопіль : Крок, 2016.362с.

68. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. - К. : ЦУЛ, 2018.-320с.

69. Романів С. Р., Михайлишин Н.П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. М. : Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського. 2016. №10. С.971-979.

70. Романів С., Івануса Н.І. Методичні особливості аналізу використання основних засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Тернопіль. 2008. №2. С.279-281.

71. Романів Р. В., Романів С. Р. Гудвіл підприємства : проблемні питання сутності й оцінки в бухгалтерському обліку. *Галицький економічний вісник*. 2009. №4. С.115-119.

72. Романів С. Р. Формування параметрів звітної інформації в системі внутрішнього аудиту підприємства. Збірник статей для круглого столу «Система контролю : проблеми та перспективи розвитку». Тернопіль : ТНЕУ, 2011. С.47-53.

73. Романів Р., Романів С. Специфіка завдань проведення внутрішнього аудиту при антикризовому управлінні. *Галицький економічний вісник*. 2006. №1(8). С.154-160.

74. Романів С. Р., Голяш І. Д., Романів Р.В. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №5. С.1025-1030.

75. Романів С. Моделювання процесу інвентаризації в умовах застосування електронних систем обробки економічної інформації. Матеріали науково-практичної конференції: «Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя». Тернопіль, 2010. С.169-173.

76. Серединська В.М., Загородна О.М. Економічний аналіз : навч. посіб. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

77. Синкевич Н. І. Економічний аналіз : курс лекцій. Тернопіль : ТНТУ ім. І.Пулюя, 2018. 97с.

78. Соколов Я.В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.

79. Тимошенко М. М. Організація і методика аудиту основних засобів. *Економіка та держава*. 2011. №2. С.104-109. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2011_24/articles/20.pdf.

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

81. Хорунжак Н.М. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №19. С.554-560.
82. Ченаш В. С. Аудит як засіб боротьби з шахрайством. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2016. № 2, Том 1. С.51 – 55/
83. Шестерняк В. В. Юридичні аспекти визнання права власності на нематеріальні активи підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2011. №2. С.9-15.
84. Шестерняк М. М. Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 204-206.
85. Шестерняк М. М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. *International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages. P. 187-189.*
86. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. – Львів: видавництво національного університету «Львівська політехніка», 2003 . 268 с.
87. Шпанковська Н. Г., Король Г.О., Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2012. 328с.
88. Шпанковська Н. Г., Білова О.С. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. 154с.