

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

Іванюшко Руслан Васильович

АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА АНАЛІЗ
ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

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

Іванюшко Р.В.

Тернопіль - 2019

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Аудит та аналіз в Україні : їх сучасне розуміння

Світові процеси глобалізації та обраний Україною шлях до інтеграції у європейську спільноту, не можуть оминати проблему реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. В даний час сучасний стан аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання. Значні зміни в економіці України обумовили потребу модернізації вітчизняної системи фінансово-економічного контролю, її адаптації до ринкового середовища. Однією з особливостей незалежного контролю – аудиту є його демократичність, прозорість, конфіденційність, відповідальність за проведені перевірки.

Аудит - це необхідна, своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності і ведення обліку та аналізу. Аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни.

Від якості аудиту фінансової звітності залежить прозорість компаній, що надважливо для тих підприємств, які розраховують на зовнішні інвестиції. Адже аудиторські висновки підвищують довіру інвесторів до роботи компанії. Особливо це вкрай актуально для державних та інших суспільно значущих компаній, щодо яких у держави має бути чітке розуміння всіх можливостей та ризиків, що стосуються діяльності компанії, а власне діяльність має бути прозорою та підзвітною.

До прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» в Україні фактично одночасно існували дві системи

- аудит за національними стандартами та аудит за міжнародними стандартами. Наприклад, компанії, що залучали зовнішні інвестиції, та банки, які частіше закупували аудиторські послуги у міжнародних фірм. Решта зазвичай здійснювали аудит за нацстандартами, що є менш прозорими для зовнішніх інвесторів. Проте навіть аудит міжнародних компаній не гарантував якість висновків. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» покликаний змінити цю ситуацію.

Практична реалізація положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» має на меті (рис.1.1).

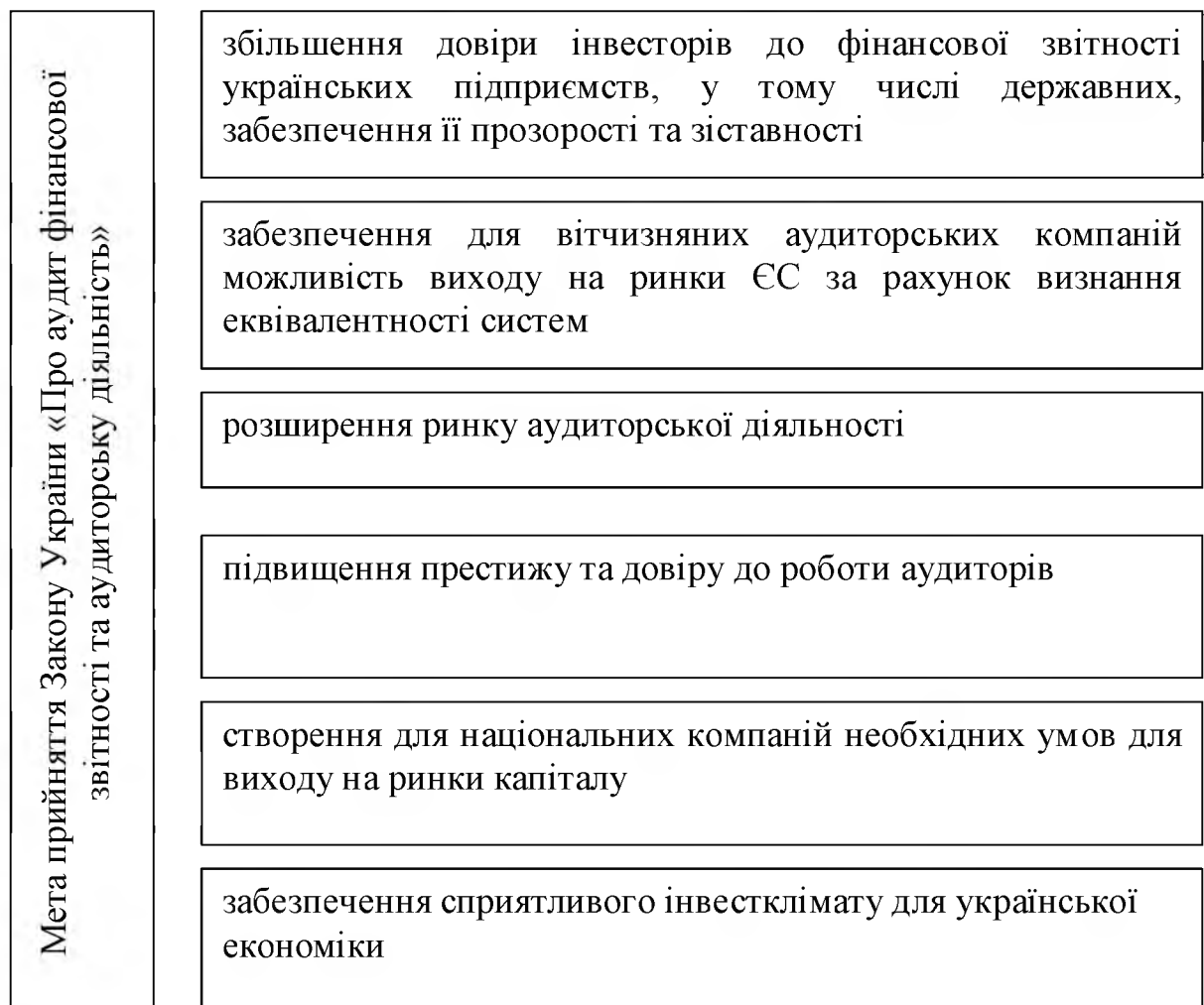


Рис.1.1 Очікувані результати прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено, аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [24].

Під метою аудиту будемо розуміти сприяння раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку.

До основних причин, які зумовили виникнення аудиту віднесемо такі як : існування імовірності представлення адміністрацією компанії необ'єктивної інформації користувачам фінансової звітності; залежність наслідків прийнятих рішень на підставі фінансової звітності від якості даних; необхідність спеціальних знань для перевірки інформації; збільшення кількості банкрутств, а також випадків шахрайства з боку професійних менеджерів, які завдавали втрат власникам і кредиторам.

Основними завданнями сучасного аудиту є такі як:

- перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів на предмет їх достовірності й відповідності здійснених господарсько-фінансових операцій діючому законодавству;
- виявлення і профілактика правопорушень господарювання підприємств;
- реальність визначення фінансових результатів;
- оцінка ефективності системи внутрішнього контролю (СВК);
- консультування з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо [3, 13, 18].

На основі Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» нами узагальнено форми надання аудиторських послуг в Україні (рис.1.2).

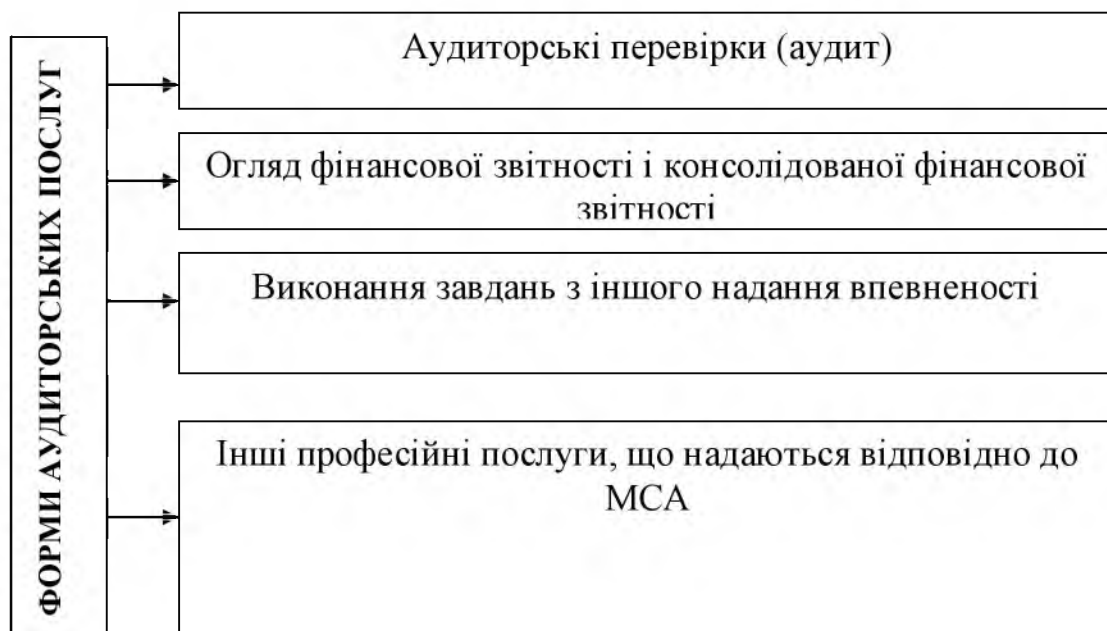


Рис.1.2 Форми надання аудиторських послуг в Україні [24]

Проте розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, основним з яких є невизначеність і суттєві суперечки щодо вітчизняної концепції аудиту.

На нашу думку, при визначенні концепції розвитку аудиту необхідно враховувати не тільки проблемні питання стосовно його розвитку, але й методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиту. Під концепцією аудиту будемо розуміти певний спосіб розуміння явищ, який дозволить представити аудит як цілісну систему в комплексній характеристиці та логічного взаємозв'язку її елементів. Основне призначення концепції аудиту полягає у визначенні вихідних теоретичних постулатів і принципів, на підставі яких стандартизується аудит через систему стандартів, особливостей функціонування та методології аудиторського процесу [69, С.114].

Вважаємо, що ключовими аспектами (елементами) аудиторської діяльності, кожний з яких має свої характерні ознаки і сутнісну структуру, у логічній моделі концепції розвитку аудиту слід розрізняти наступні (рис.1.3).

В даний час залишається невирішеним питання щодо статусу аудиту як форми наукового знання. Ми не погоджуємося з такою думкою вчених, що аудит як наука вже себе утвердив. Аудит сприймається по-різному: як прикладна наука, предметна діяльність, наукова дисципліна і т.д., що не дозволяє чітко визначити його предмет і об'єкти. Необхідно однозначно встановити, що ж лежить в основі аудиту : свій специфічний предмет дослідження чи найважливіша теоретико-прикладна проблема.

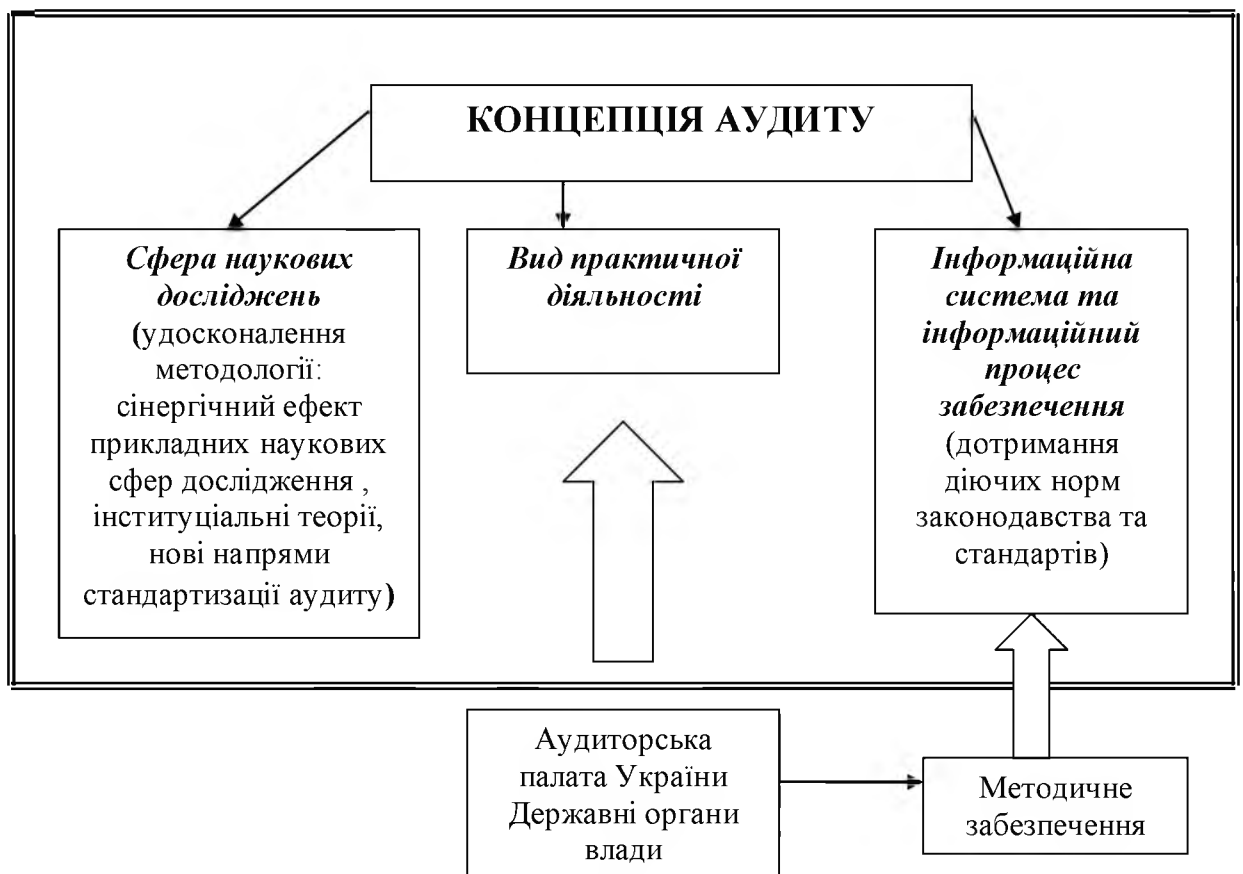


Рис.1.3 Логічна модель концепції розвитку аудиту в Україні [69, С.115]

Крім того, широко культивуються вченими-економістами такі трактування предмета дослідження аудиту як: фінансово-господарська діяльність, бухгалтерська (фінансова) звітність, факти господарської діяльності, в той час як інші економіко-прикладні науки також мають аналогічний предмет дослідження.

Виходячи з цього, пропонуємо аудит визнати формою наукового пізнання, яке є результатом наукового дослідження. Такий науковий статус аудиту дозволить ефективно використовувати розробки інших наук і наукових знань для оптимізації аудиту в цілому. Зазначимо, що наукові теорії аудиту сприяють розумінню сутності й особливостей аудиторської діяльності, інструментарію для її здійснення, принципів формування об'єктивної думки аудитора про фінансову звітність підприємств і надання якісних аудиторських послуг. Таким чином проявляється взаємозв'язок даного аспекту концепції аудиту (сфера наукових досліджень) з таким його аспектом як вид практичної діяльності.

Взаємодія і взаємовідносини суб'єктів аудиторської діяльності і наявність різних видів аудиторських послуг характеризують аудит як сферу практичної діяльності. При цьому аудит як галузь практичної діяльності визначається дотриманням вимог і норм чинного законодавства та стандартів аудиту, у розвитку яких велику роль відіграє політика державного регулювання аудиторської діяльності і вимоги Аудиторської палати України.

Слід зазначити, що ділові контакти аудиторської фірми з клієнтами не обмежуються лише аудиторськими перевітками, а в межах комплексу послуг, що пропонується аудиторськими фірмами використовується багато інших можливостей (послуг). Аудиторські фірми, щоб залишитися на ринку послуг, вимушені розширювати спектр своєї діяльності і направляти зусилля на надання різного роду супутніх аудиту послуг, що пов'язані із професійною діяльністю аудиторів.

В подальшому розглянемо основні трактування категорії «організація аудиту». Організація аудиту – це система методів, способів і засобів, які

забезпечують оптимальне проведення аудиту у відповідності з поставленою метою. На наш погляд, влучно трактувати організацію аудиту у широкому розумінні як систему заходів, що забезпечує роботу аудиторів, а у вузькому – як все те, що забезпечує вирішення конкретного аудиторського завдання. Ми встановили, що незалежно від формулювання сутності організації аудиту, в основному вчені-економісти однозначно трактують її як систему, яка складається із таких взаємопов'язаних елементів як : документи, реєстри, технічні засоби, персонал, механізм функціонування і процеси в системі та ін.

Слід відмітити, що трактування організації аудиту здійснюється на двох рівнях : державному і на рівні аудиторської фірми чи одноособового аудитора. При цьому засади організації аудиту визначаються на законодавчому рівні, потім будується раціональна система аудиту у межах аудиторської фірми.

Оскільки відповідальність за подання фінансової звітності, яка формує правильну та об'єктивну інформацію про фінансовий стан компанії, безпосередньо лягає на її директорів, то роль аудиторів полягає у наданні власникам компанії незалежного звіту, який містить об'єктивну інформацію про стан справ компанії на кінець звітного року і про її фінансовий результат за рік.

Характер впливу факторів якості результатів процесу аудиту на задоволення інформаційних інтересів різних користувачів нами представлено у додатку А.

Аудиторські фірми та незалежні аудитори повинні в ході надання аудиторських послуг обов'язково дотримуватися певних вимог (рис.1.4).

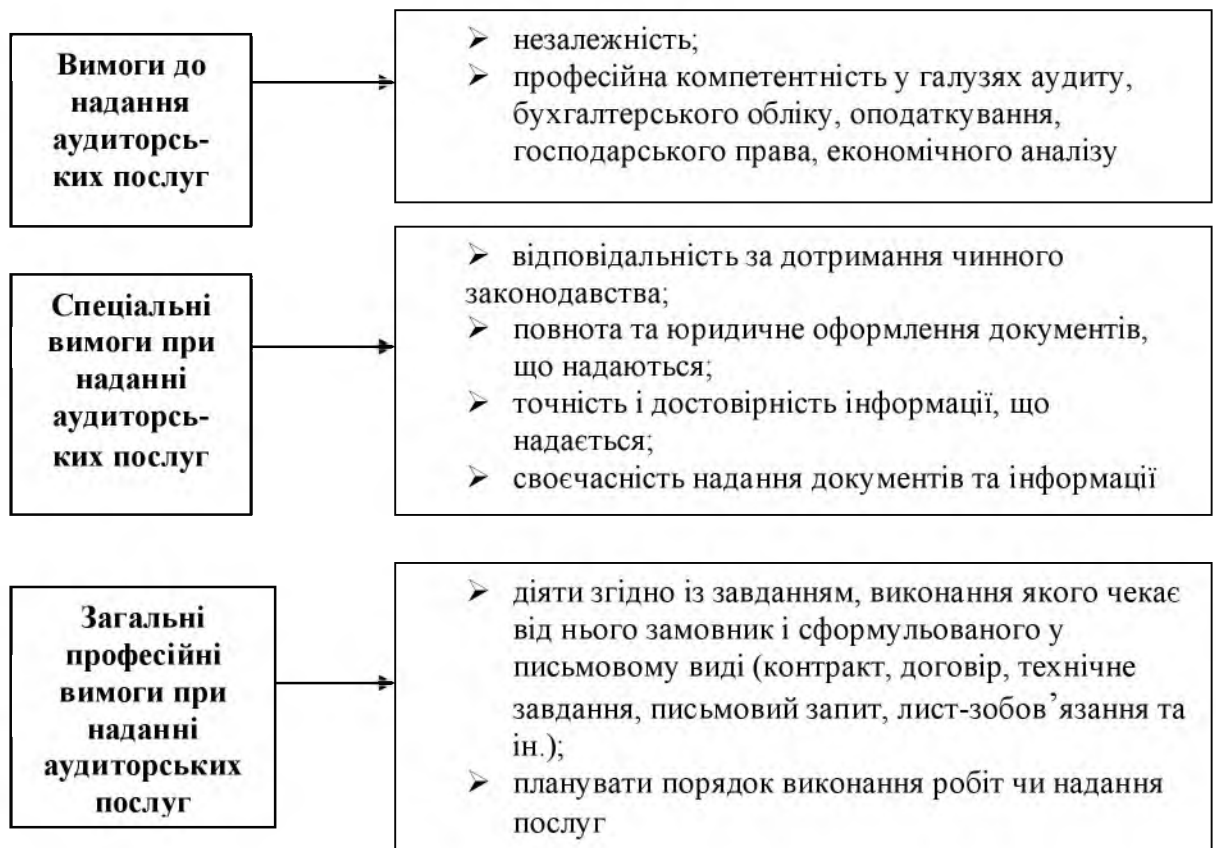


Рис.1.4 Узагальнені вимоги при наданні аудиторських послуг

При аудиті процес пізнання будь-якого об'єкта перевірки доцільно розглядати на трьох стадіях: початкова; дослідна; завершальна.

На початковій стадії аудитор вивчає стан економіки підприємства; зміни, що відбулися за поточний період, визначає і конкретизує об'єкти контролю, розробляє план і програму аудиторської перевірки. На дослідній стадії аудитор шляхом виконання певних аудиторських процедур збирає (формує) аудиторські докази щодо об'єктів аудиту. На завершальній стадії аудиту здійснюється оцінка та аналіз отриманих доказів, групування і систематизація виявлених недоліків, обговорення результатів аудиторської перевірки з керівництвом підприємства, складання аудиторського висновку і розробка заходів щодо усунення недоліків і порушень [4].

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 [70, С.971].

Ми вважаємо, що наше дослідження буде неповним без розкриття місця сучасного аналізу у загальній сукупності наук.

Зокрема Жиглей І.В., Замула І. В., Олійник О. В. розрізняють такі позиції щодо місця економічного аналізу у системі наук:

➤ економічний аналіз – це система спеціальних знань, прикладна наука (представниками якої є: Баканов М.І., Барнгольц С.Б., Ковальов В.В., Мних Є.В., Палій В.Ф., Шеремет А.Д. та ін.);

➤ економічний аналіз – елемент системи управління, не виражає своєї специфіки як наука і виступає складовою інших прикладних економічних наук (представниками якої є: Байков М.А., Татарин А.А., Дубровін А.А., Лазаришина І.Д., Поздняков В.Я., Савчук В.К., Хотинська Г.І. та ін.);

➤ економічний аналіз – комплексне дослідження , вивчення стану і розвитку економіки підприємства (представниками якої є: Ганштак В.І., Грабова Н.М., Житна І.П., Чумаченко М.Г. та ін.);

➤ інші підходи (БелозерскийЛ.С. економічний аналіз – одна із форм контролю діяльності підприємства; Вознесенський Є.А. економічний аналіз – є методом контролю; Русак Н.А., Русак В.А. економічний аналіз – це прогнозування на основі якісного аналізу розвитку підприємства) [21, С.169-181].

Питання розуміння предмета економічного аналізу і на даний час залишається дискусійним у наукових колах. На основі вивчення літературних джерел з економічного аналізу ми встановили, що єдиного визначення його предмета не існує.. Опрацьовані нами сучасні погляди науковців на предмет економічного аналізу можна об'єднати за наступними групами (напрямами):

1) ключове слово – господарська діяльність (господарські процеси і явища, економіка підприємств та ін.).

2) ключове поняття – причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ і процесів.

3) ключове поняття – інформація. Такий підхід бере свій початок з другої половини ХХст., коли науковці стверджували, що предметом економічного аналізу є дослідження інформаційного потоку про планомірну господарську діяльність підприємств для обґрунтованості прийнятих рішень;

4) адаптивний підхід, коли автори формулюють предмет економічного аналізу як поєднання таких складових як економічні процеси і явища та причинно-наслідкові зв'язки, резерви і шляхи підвищення ефективності діяльності підприємства.

Криза економіки України потребує активної аналітичної роботи, бо саме економічний аналіз дає змогу виявити та кількісно виразити залежності між результатами діяльності підприємства та ресурсами, заробітком, формами власності. Економічний аналіз сприяє бережливості, умілому витрачання всіх видів засобів, ліквідації безгосподарності, непродуктивних витрат і втрат. Ринкові відносини потребують ґрунтовного аналізу ринкових ситуацій з тим, щоб визначити принципи дії ринкових механізмів. Економіку, що відтворює сама себе, екстенсивно нарощує витрати, позбавлено гнучкості, мобільності й дійових стимулів, щоб іти нарівні з науково-технічним прогресом і мати за основний критерій якість продукції. Неспроможна вона також орієнтуватись на запити споживачів. Для виправлення цих деформацій необхідний економічний аналіз як засіб контролю.

За допомогою аналізу забезпечується кількісна та якісна оцінка, що відбувається в об'єкті управління щодо встановлених завдань та програм. Аналіз дає змогу виявити глибинні зв'язки і взаємозалежності між окремими параметрами об'єкта управління, своєчасно визначити тенденції в розвитку процесів і накреслити кращі, ефективніші варіанти рішень.

Дієвість аналізу як функції управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємства - тим вища, чим якісніша інформація, здобута в результаті його проведення, і чим своєчасніше і повніше вона використовується.

1.2. Поняття основних засобів, їх визнання і класифікація

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. Для здійснення безперебійного виробництва, розподілу, обміну і споживання будь-яке підприємство має певну кількість засобів виробництва, предметів обігу і споживання, які становлять економічні ресурси. В практиці фінансово-господарської діяльності підприємств під терміном «економічні ресурси» розуміють «активи» – це ресурси, які є в розпорядженні власника підприємства, придбані або створені для того, щоб в результаті господарської діяльності одержувати економічний ефект. Отже, під активами слід розуміти групування засобів, яке показує їх дію та функціонування.

Зважаючи на роль та місце основних засобів в діяльності підприємств та економіки країни, в науковій літературі приділено багато уваги розумінню їх економічної суті, проте єдиної думки щодо визначення змісту терміну «основні засоби» не існує. Слід зазначити, що у дослідження сутті основних засобів значний внесок зробили такі вітчизняні науковці як : Вовк А.А., Волоська Н. Р., Гнатюк А.А., Домбровська Н.Р., Жидан Т.А., Зінченко О.В., Коваленко О.В., Людвенко Д. В., Хорунжак Н. М. та ін. Однак відсутність єдиної точки зору до розуміння основних засобів призводить до різного трактування даного поняття у бухгалтерському і податковому обліку.

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.

Ми встановили, що у сучасній спеціалізованій літературі в основному автори при трактуванні основних засобів використовують їх визначення, представлене у ПСБО 7. У ПСБО 7 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) [59].

Проведений нами аналіз різних трактувань категорії «основні засоби» дозволяє впевнено стверджувати, що більшість авторів акцентують свою увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів: наявність матеріально-речової форми – матеріальність; призначення – утримуються з метою використання основних засобів у процесі виробництва, постачання, надання послуг, здійснення адміністративних або ж соціально-культурних функцій; строк корисного використання – більше 1 року або операційного циклу.

Ми вважаємо, що ще одним критерієм при визначенні основних засобів слід вважати амортизацію – поступове, в міру зношення, перенесення вартості основного засобу на продукцію, що випускається відповідним підприємством. Ми встановили, що жоден із вище представлених авторів до

критеріїв визначення об'єкта основних засобів не включає його вартісний показник, що є дуже доречно в умовах високого рівня інфляції в Україні.

Відповідно до Цивільного Кодексу України основні засоби називають майном, як особливим об'єктом, вважається окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Річчю 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.

В загальному основні засоби – це сукупність всіх засобів праці, які функціонують в натуральній формі впродовж тривалого часу (більше одного року) як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері і протягом всього терміну служби не втрачають своєї споживчої форми; поступово зменшують свою вартість у зв'язку з фізичним або моральним зносом; беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох виробничих циклів. 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 [59].

У Податковому кодексі України зазначається, що 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) [58].

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 одноіменному 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

У ПСБО 7 сказано, 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 [59].

У НСПБО 1 зазначено, активи - це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [45]. 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. Узагальнимо критерії для визнання основних засобів (рис.1.5).

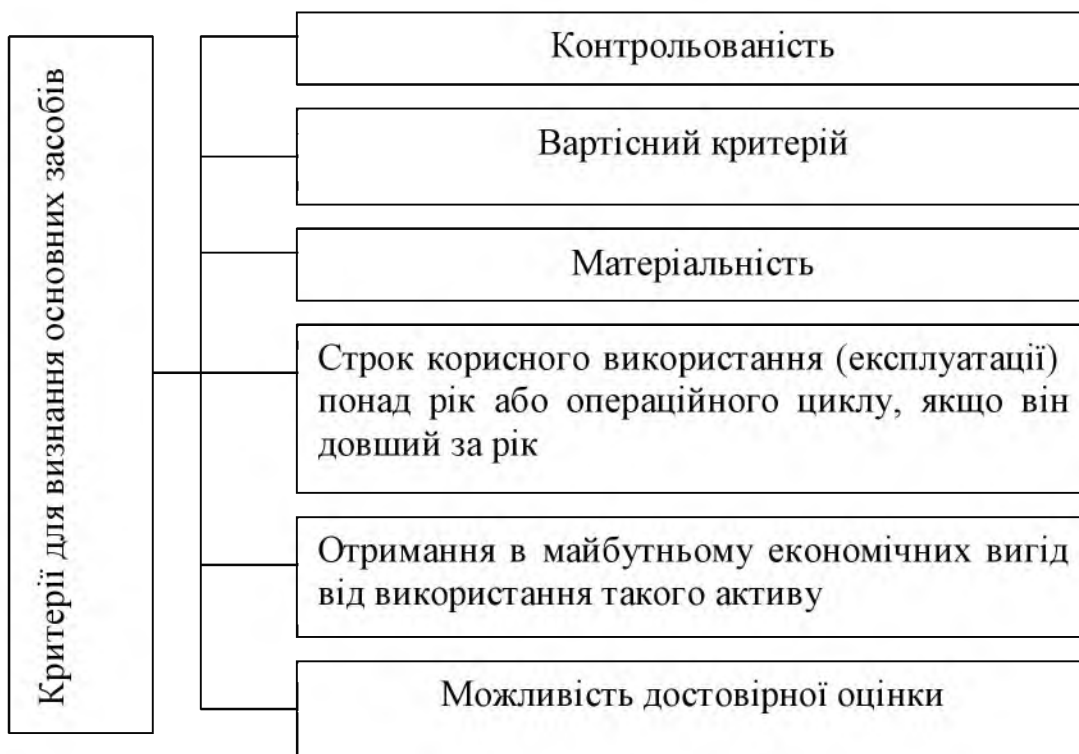


Рис.1.5 Критерії для визнання основних засобів

Підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [42, 59]. Таким чином, підприємства самостійно установлюють критерій малоцінності. І всі активи, вартість яких нижче цього критерію та які використовуються довше одного року, у бухобліку потрапляють до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, а ті активи, які використовуються довше, ніж рік і вартість яких вище критерію малоцінності, у бухобліку визнаються основними засобами.

У податковому обліку до основних засобів належать 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 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 з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Тобто якщо вартість матеріальних активів не перевищує 6000 грн., то у податковому обліку вони не вважаються основними засобами. Відповідно, малоцінні необоротні матеріальні активи (далі — МНМА), вартість яких не перевищує 6000 грн., у податковому обліку не вважаються основними засобами.

З метою уникнення різних суперечностей щодо трактування категорії «основні засоби» і гармонізації норм бухобліку і податкового обліку основних засобів, представимо своє авторське визначення основних засобів. Основні засоби - це матеріальні активи, які зберігають натуральну форму на протязі корисного терміну експлуатації, що становить понад 1 рік або операційний цикл, якщо він довший за рік, використовуються під час

здійснення господарської діяльності і під час виконання суб'єктом господарювання адміністративних чи соціально-культурних функцій, і які частинами переносять свою первісну вартість на виготовлену продукцію, надані послуги чи товари.

В подальшому представимо порядок класифікації основних засобів.

Основні засоби розрізняються за призначенням та функціональною роллю у виробничому процесі, що зумовлює необхідність їх класифікації. Під класифікацією будемо розуміти розподіл об'єктів, понять, назв за класами, групами, розрядами, при якому до однієї групи потрапляють об'єкти, що володіють кількісно-якісними загальними ознаками [6, 12, 19].

Слід зауважити, що для класифікації основних засобів потрібно орієнтуватися передусім на П(С)БО 7, Податковий кодекс України.

Зауважимо, що основні засоби групуються за їх функціональним призначенням, галузями, речовим натуральним характером і видами, за рівнем використання і належністю.

За функціональним призначенням розрізняють:

- виробничі основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини і обладнання, робочі машини і обладнання тощо). У складі виробничих основних засобів виділяють їх активну частину - машини, обладнання, транспортні засоби;

- невиробничі основні засоби безпосередньої участі у виробничому процесі не беруть, проте це не означає, що на них не треба виділяти кошти. До невиробничих основних засобів належать: будови і споруди житлово-комунального та культурно-побутового призначення, транспортні засоби, обладнання, інструменти та інші основні засоби невиробничого призначення для обслуговування житлових, комунальних та культурно-побутових потреб населення.

За рівнем використання основні засоби поділяються на:

- діючі - всі основні засоби, що використовуються у господарстві;

- недіючі - ті, що використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів;

- запасні - різне устаткування, що знаходиться в резерві і призначене для заміни об'єктів основних засобів.

За ознакою належності основні засоби поділяються на:

- власні, які можуть складатися із статутного (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, коштів спеціальних фондів;

- орендовані, які показуються у балансі орендодавача, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних і тих же засобів.

Є дві групи основних засобів згідно ПСБО 7 для цілей бухгалтерського обліку (рис.1.6). У ПСБО 7 зазначається, що група основних засобів - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів [59].

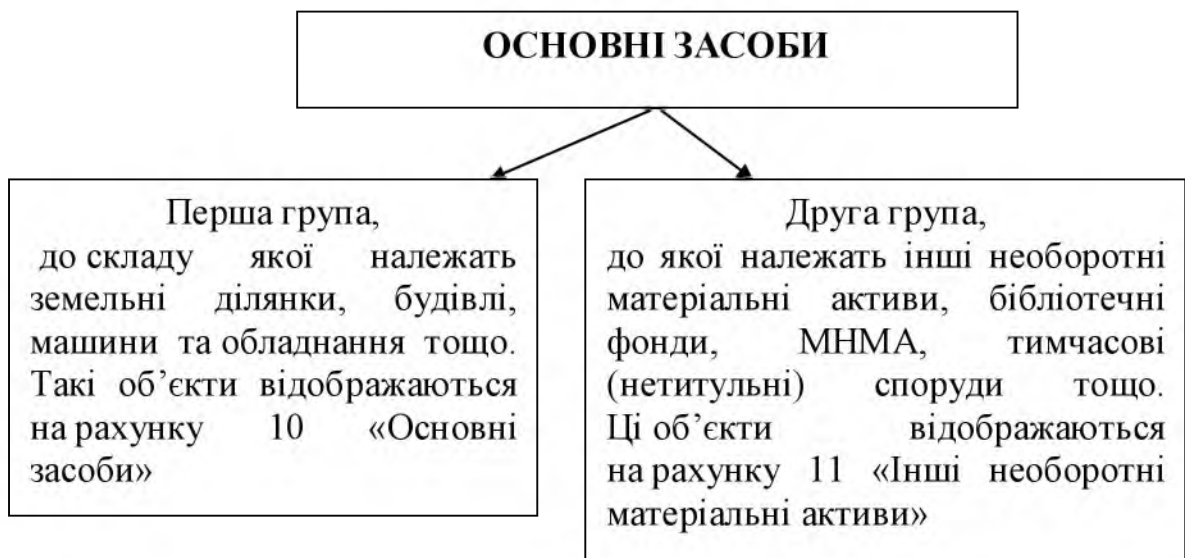


Рис.1.6 Групи основних засобів для цілей бухгалтерського обліку [59]

З метою оподаткування використовується групування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів згідно Податкового кодексу в розрізі 16 груп, всередині кожної із яких ведеться пооб'єктний облік матеріальних цінностей.

1.3. Порядок оцінки та переоцінки основних засобів у системі обліку

Економічно обгрунтована оцінка основних засобів важлива для визначення рентабельності, правильності розрахунків між підприємствами, при реалізації основних засобів і т.д. Оцінка в обліку необхідна для трансформації фактів, виражених в натуральних показниках, в єдиний універсальний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різномірні об'єкти у співставну форму і зміст [31].

Слід зазначити, що підходи до оцінки можуть розглядатися в ракурсах, представлених на рис. 1.7.



Рис.1.7. Напрямки оцінки в обліку

Оцінка служить інструментом для різних цілей:

- приведення фактів, зафіксованих у документах, у співставимий вигляд в єдиному грошовому вимірнику;
- інформаційного відображення процесу господарської діяльності, як системи елементів;

- регламентації з боку держави формування витрат, доходів і прибутку з метою єдиного підходу до визначення їх величини та розрахунку податків до державного бюджету;
- можливості складання фінансової звітності за єдиними правилами і процедурами;
- узагальнення інформації органами статистики в межах адміністративних, галузевих, функціональних та інших розрізах для аналізу макроекономічних показників;
- проведення аналізу економічних показників та факторів, що обумовили відхилення від передбаченої програми.

Таким чином, оцінка є інструментом отримання інформації про різноманітні явища і процеси господарської діяльності підприємств. При цьому з усіх можливих варіантів оцінок підприємство вибирає ті, які рекомендовані ПСБО, законодавством чи визначаються самостійно в межах певних процедур.

Розрізняють різні види оцінки основних засобів (рис.1.8).

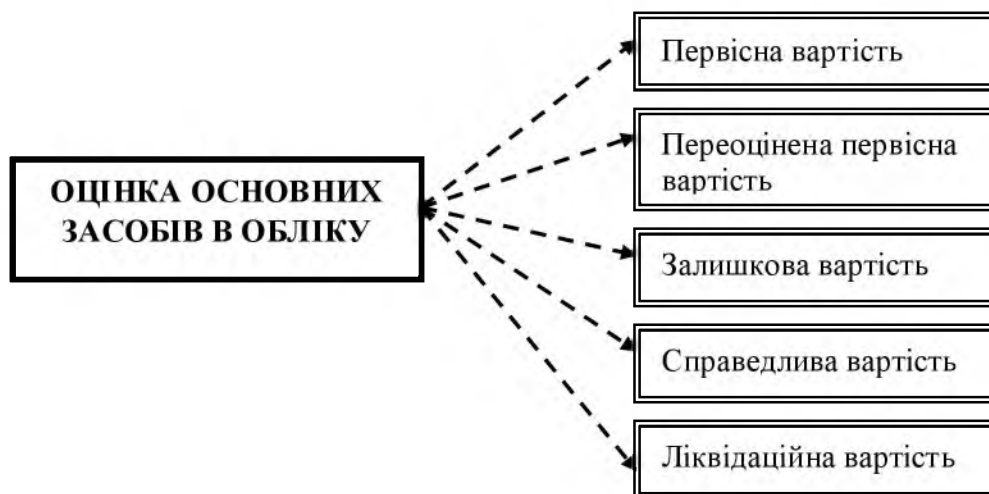


Рис.1.8 Види оцінки основних засобів згідно ПСБО 7 [59]

Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс

підприємства/установи за первісною вартістю. При цьому одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Згідно ПСБО 7 первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються 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/установі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, 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 [59].

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Переоцінена первісна вартість - це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання

(експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [59].

Під вартістю, яка амортизується слід розуміти первісну або переоцінену вартість необоротних активів за мінусом їх ліквідаційної вартості. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкта, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством.

Залишкова вартість – це різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу) [59].

Згідно П(С)БО 19 справедлива вартість - це ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку як правило, визначають професійні оцінювачі. Справедлива оцінка застосовується під час переоцінки основних засобів, при отриманні основних засобів безоплатно або, як внесок до статутного фонду, а також при здійсненні бартерних операцій з основними засобами [60].

Слід зазначити, що ринкова вартість визначається професійними оцінювачами. У випадку неможливості отримання інформації про ринкову вартість будь-яких об'єктів основних засобів через їх специфічний характер, вони переоцінюються за відновленою вартістю з врахуванням суми зносу.

У бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачена можливість переоцінки об'єктів основних засобів, яка повинна проводитись досить регулярно для того, щоб залишкова вартість об'єктів основних засобів істотно не відрізнялася від їх справедливої вартості на дату балансу. Відповідно до пункту 16 П(С)БО 7 підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу [59].

У визначенні справедливої вартості об'єкта основних засобів зацікавлена насамперед адміністрація підприємства (чи його власник), тому й

вирішення питання про проведення переоцінки основних засобів залежить від них. Очевидно, що в разі відсутності явних коливань у ринковій вартості об'єктів основних засобів немає сенсу починати процес переоцінки їх справедливої вартості. У випадку, якщо такі коливання спостерігались у звітному році, то необхідність визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів шляхом проведення переоцінки є очевидною.

Переоцінці підлягають всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка груп основних засобів, однакових за призначенням і способом використання, повинна проводитися на одну і ту ж саму або близькі дати, але в межах однієї групи

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено два способи переоцінки об'єкта основних засобів: 1) заснований на застосуванні індексу переоцінки; 2) застосовується у разі повного зносу об'єкта основних засобів, в цьому випадку мова може йти виключно про дооцінку об'єкта [59].

При першому способі переоцінки об'єкта основних засобів базою переоцінки у цьому випадку є залишкова вартість об'єкта.

При цьому індекс переоцінки визначається за формулою:

Індекс переоцінки (I) = Справедлива вартість / Залишкова вартість.

Якщо індекс переоцінки >1.1 , то для відображення об'єкта основних засобів у звітності потрібна його дооцінка; якщо індекс переоцінки <0.9 - уцінка.

Для відображення вартості переоціненого об'єкта у балансі необхідно проіндексувати його первісну вартість і суму зносу, нарахованого за цим об'єктом.

Такі величини визначаються за наступними формулами:

Переоцінена первісна вартість = Первісна вартість * індекс переоцінки.

Переоцінена сума зносу = Нарахований знос * Індекс переоцінки.

Потім розраховується переоцінена залишкова вартість об'єкта:

Переоцінена вартість = Переоцінена первісна вартість - Переоцінена сума зносу.

При другому способі переоцінки об'єкта основних засобів переоцінена залишкова вартість визначається за формулою:

Переоцінена залишкова вартість = Первісна вартість + Справедлива вартість.

Величина зносу при такому способі переоцінки не змінюється, тому залишкова вартість об'єкта буде відповідати його справедливій вартості.

Для того, щоб здійснити переоцінку об'єкта основних засобів, необхідно визначити його справедливу вартість. Відповідно до п.4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість визначається як сума, за якою може бути здійснено обмін активу чи оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [60].

Для основних засобів у додатку до П(С)БО 19 наведено порядок визначення їх справедливої вартості (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення справедливої вартості основних засобів [60]

Основні засоби	Визначення справедливої вартості
Земля і будівлі	Ринкова вартість
Машини і обладнання	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість - відновна вартість (теперішня вартість придбання) за вирахуванням суми зносу
Інші основні засоби	Відновна вартість за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

Слід зазначити, що процес визначення справедливої вартості основних засобів з метою переоцінки складається із таких етапів (рис.1.9).



Рис.1.9 Етапи процесу визначення справедливої вартості основного засобу

Слід пам'ятати, що сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки - до складу витрат поточного періоду. При подальших переоцінках цього об'єкта основного засобу, доведеться звернутися до одного із двох винятків (залежно від тенденції змін справедливої вартості об'єкта та її величини).

Якщо сума попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності перевищує суму попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта і відновлення його корисності, то при черговій дооцінці об'єкта вказане перевищення включається до складу доходів звітного періоду, а різниця між

сумою чергової (останньої) дооцінки і цим перевищенням відображається у складі іншого додаткового капіталу.

Якщо сума попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності перевищує суму попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта сума перевищення спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця між сумою чергової (останньої) уцінки і цим перевищенням відображається у складі витрат звітного періоду.

При вибутті раніше переоціненого об'єкта основних засобів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості такого об'єкта слід включити до складу нерозподіленого прибутку, одночасно зменшивши інший додатковий капітал.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

2.1. Документальне оформлення операцій з основними засобами

Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки України і перехід до ринкових відносин потребують принципово нових підходів до управління основними засобами [65, С.279].

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має своєчасне та якісне документальне оформлення їх руху. Для раціональної організації обліку основних засобів насамперед слід забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції щодо їх надходження на підприємство, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або ліквідацію.

Документ у перекладі з латинської означає доказ, свідоцтво.

Документи є основою організації облікового процесу на підприємстві. Вони підтверджують факт здійснення господарських операцій і є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Без правильно складеного і відповідним чином оформленого первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називаються реквізитами. Слід зазначити, що сукупність реквізитів визначає зміст документа, а порядок їх розміщення - його форму. Для того, щоб документ відповідав своєму призначенню, його необхідно скласти відповідно до форми, прийнятої для даної категорії документів. Від повноти та якості оформлення документів залежить їх доказова сила, оскільки вони є доказом чи підтвердженням реальності здійснення конкретних господарських явищ, фактів і процесів.

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов'язкові та необов'язкові.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено такі обов'язкові реквізити як : назва документа (форми); дата і місце його складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні [23].

Первинні документи мають складатися у момент здійснення операції, а якщо таке неможливо, то після її завершення. Відповідальність за достовірність даних, що формують зміст документа, та якість його складання несуть посадові особи, які підписали документ. Не допускається у документах незастережених виправлень, підчисток і помарок. Усі числа повинні бути написані чітко і розбірливо.

У загальному процес документування складається з таких елементів (рис.2.1).

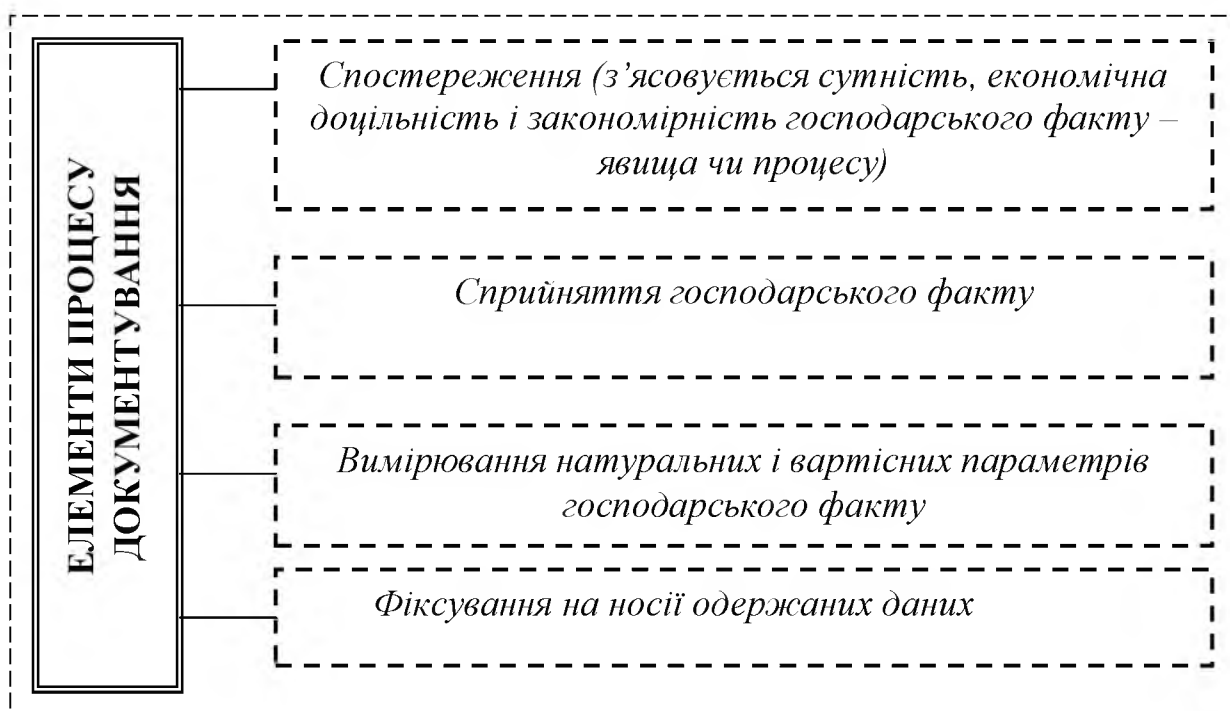


Рис.2.1 Елементи процесу документування

Групування операцій, що характеризують рух основних засобів представлено на рис.2.2.

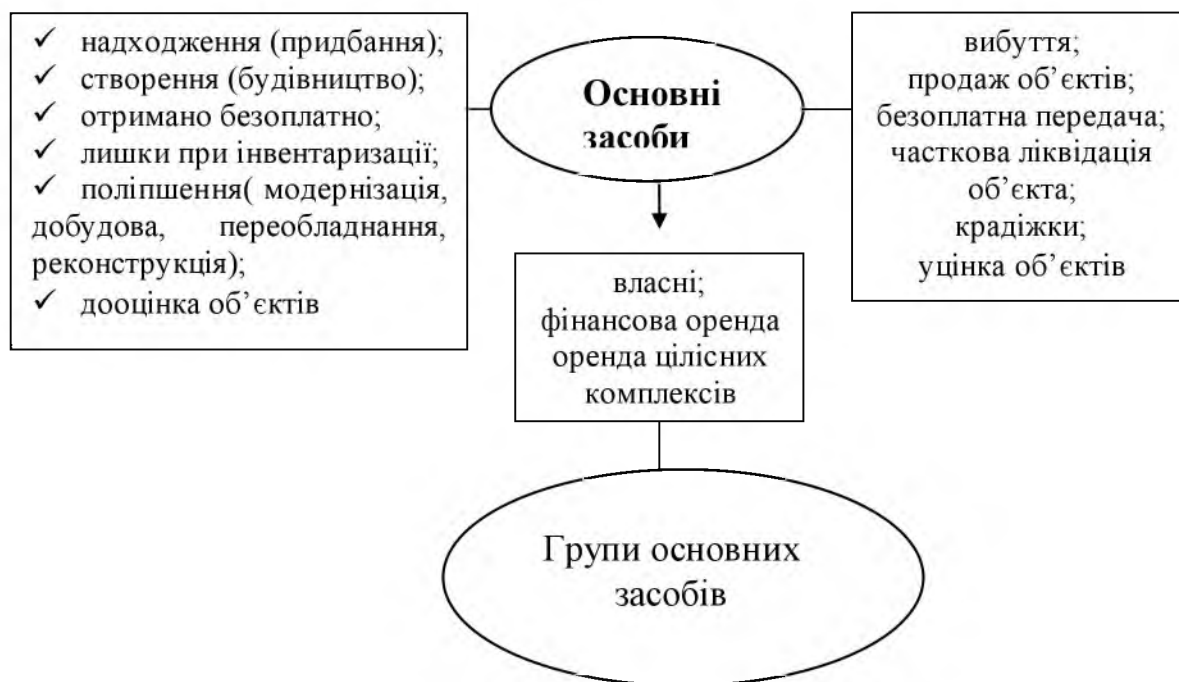


Рис.2.2 Організація синтетичного та аналітичного обліку основних засобів

На підприємство основні засоби надходять різними способами, а саме:

- у результаті капітальних вкладень;
- придбання за плату в інших підприємств і осіб;
- отримання від інших підприємств або осіб безоплатно;
- внесення засновниками в рахунок їхніх внесків до статутного фонду підприємства;
- оприбуткування надлишків основних засобів, виявлених під час інвентаризації, а також внутрішнього переміщення.

Надходження основних засобів шляхом придбання чи будівництва відображається в обліку як капітальні інвестиції.

Так, Гречко С.М. [14] зазначає, що основні засоби водночас є засобом праці та отримання доходів, об'єктом облікового відображення, об'єктом

попиту, предметом договірних зобов'язань. Наведені властивості основних засобів проявляються в процесі обміну та їх споживання (рис.2.3).

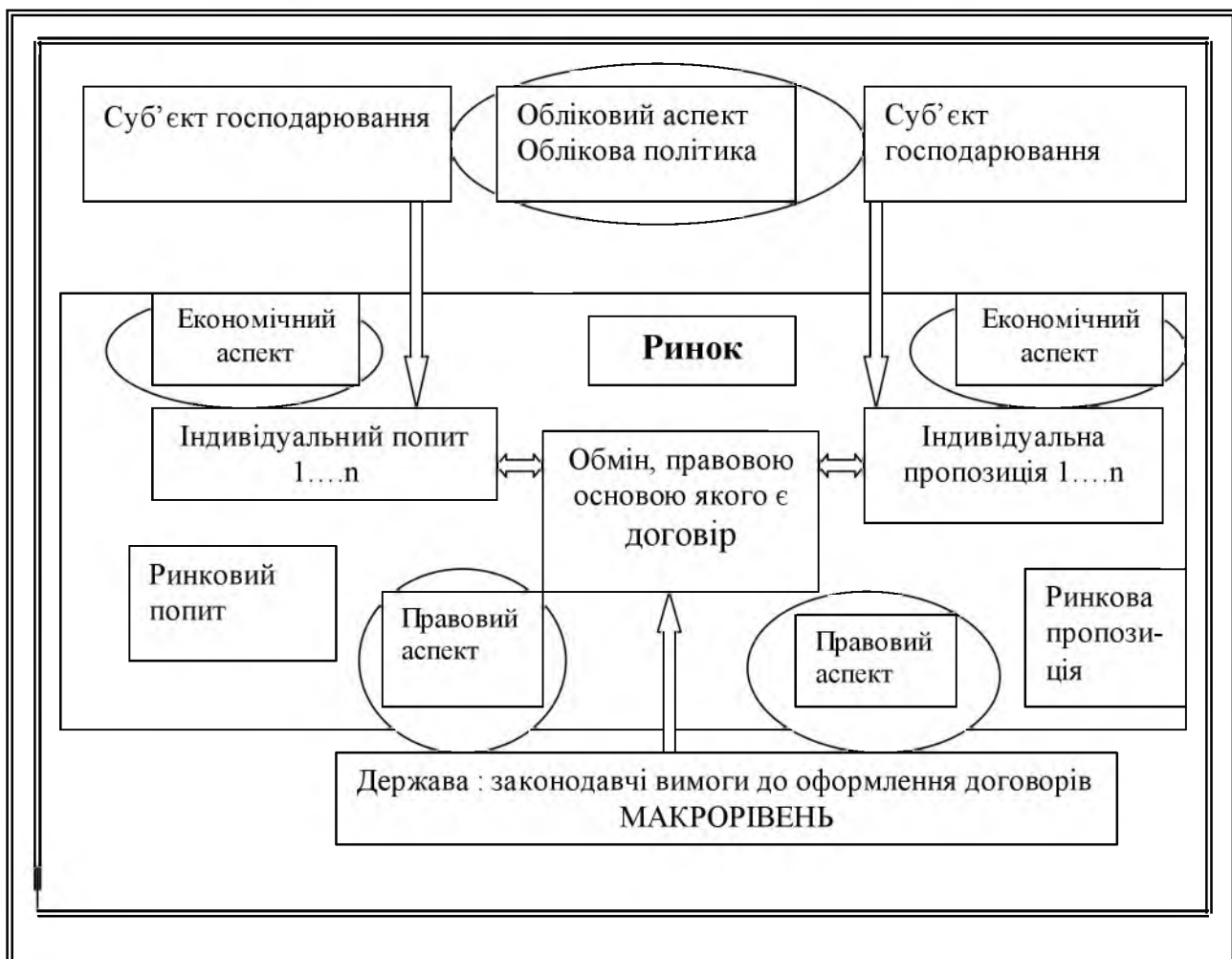


Рис.2.3. Юридичний та обліковий аспект процесу надходження основних засобів [14, С.90]

Вибувають основні засоби із підприємства такими способами як :

- внаслідок часткової чи повної ліквідації;
- безоплатної передачі їх іншим підприємствам або особам;
- реалізації;
- внаслідок недостачі, виявленої під час інвентаризації.

Приймання основних засобів в експлуатацію здійснює комісія, призначена наказом або розпорядженням керівника підприємства. Практика свідчить, що на підприємствах створюються постійно діючі комісії, до складу яких входять такі особи : головний механік, спеціаліст з будівництва,

інженер з техніки безпеки, бухгалтер, працівник, якому здають під відповідальність об'єкт основних засобів.

В подальшому представимо основну документацію, якою оформляють наявність та рух основних засобів.

До основних типових форм первинної облікової документації з обліку основних засобів відносяться наступні:

1. ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», який застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів для обліку введення їх до експлуатації; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів, а також для виключення їх зі складу основних засобів;

2. ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», який застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації;

3. ОЗ-3 «Акт списання основних засобів», застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації;

4. ОЗ-4 «Акт списання автотранспортних засобів», застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів автотранспортних засобів при повній або частковій їх ліквідації;

5. ОЗ-5 «Акт № _ про установку, пуск і демонтаж будівельної машини», який складається при установці, пуску і демонтажі будівельної машини, що взята напрокат;

6. ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», який застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві;

7. ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів», який застосовується для реєстрації інвентарних карток;

8. ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів», який застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами;

9. ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів», який який застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами;

10. ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)», використовуються для розрахунку амортизації основних засобів (для промислових підприємств);

11. ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)», який використовуються для розрахунку амортизації основних засобів (для будівельних організацій);

12. ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту», який використовуються для розрахунку амортизації основних засобів (для автотранспорту).

При документальному оформленні господарських операцій з основними засобами та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією з обліку основних засобів, регістрами синтетичного та аналітичного обліку і фінансовою звітністю.

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька – лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією і тією ж особою.

Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів оформляє приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації основних засобів, де зазначається технічна характеристика та первісна вартість об'єкта.

Акт списання основних засобів передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів.

У Інвентарну картку обліку основних засобів здійснюються записи на підставі ОЗ-1 та ОЗ-3 в таких випадках як: для обліку окремих об'єктів, для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, які надійшли в одному календарному місяці і мають одне й те ж призначення, технічну характеристику і вартість. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться в бухгалтерії.

Опис інвентарних карток з обліку основних засобів складається в одному примірнику у бухгалтерії.

Картка обліку руху основних засобів відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.

Інвентарний список основних засобів. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Склад комісії, яка складає Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів визначається наказом з облікової політики підприємства або затверджується окремим розпорядженням керівника. Акт затверджує керівник підприємства.

Кожний об'єкт зараховують до основних засобів за окремим актом. Виняток можливий лише під час обліку інвентаря, інструментів, устаткування і подібних об'єктів, якщо вони однотипні, мають однакову вартість і приймаються в одному календарному місяці.

Перший примірник акта передають у бухгалтерію, і на його підставі робиться запис в інвентарній картці форми ОЗ-6. До акта додається необхідна технічна документація, яку згодом передають до одного з відділів.

При прийманні основних засобів акт складають в одному примірнику, при передачі іншому підприємству - в двох (для обох підприємств), при передачі іншому підрозділу - також у двох (на підставі другого примірника акта працівник, що передає об'єкт ОЗ, робить відповідний запис у інвентарному списку ОЗ-9).

У Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів зазначають таке : склад комісії, докладну характеристику об'єкта, джерело придбання (спорудження), рік спорудження чи випуску заводом, дату введення в експлуатацію, коротку технічну характеристику, результати випробовування, відповідність технічним умовам, висновок комісії.

Приймання закінчених робіт із добудови та дообладнання об'єкта, що проводяться за рахунок капітальних вкладень і збільшують його балансову вартість, оформляють актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, яке виконувало капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію. Бухгалтерія на підставі цих документів відкриває інвентарну картку, присвоює об'єкту порядковий номер, який після цього проставляють в акті приймання-передачі. Інвентарні картки є підставою для ведення аналітичного обліку основних засобів.

Для списання непридатних об'єктів основних засобів також створюють спеціальну комісію. На об'єкт, призначений для списання, комісія складає акт на списання основних засобів, а при списанні вантажного чи легкового автомобіля, причепа або напівпричепа — акт на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4). В акті зазначають: найменування об'єкта, його інвентарний номер, дату введення в експлуатацію, місце експлуатації, первісну вартість, суму нарахованого зносу за час експлуатації, обґрунтування необхідності списання з балансу. В ньому також визначаються витрати на ліквідацію об'єкта та вартість матеріалів, що мають бути оприбутковані після проведення операції. В акті робиться розрахунок результатів від ліквідації.

Акт на списання складають у двох примірниках. Після затвердження керівником підприємства перший примірник акта передають у бухгалтерію, другий залишають у матеріально відповідальній особі. Він є обґрунтуванням для здачі на склад матеріалів, отриманих у результаті ліквідації об'єкта.

Для отримання аналітичних даних про наявність і рух основних засобів за їхніми класифікаційними ознаками бухгалтерія на підставі підсумкових даних в інвентарних картках (книгах) за звітний місяць заповнює картку обліку руху основних засобів.

Коли акт ОЗ-1 застосовують для внутрішнього переміщення основних засобів, один примірник акта передають до бухгалтерії, де на його основі роблять запис в інвентарній картці, на основі другого примірника працівник, що здає основний засіб, робить відповідний запис в інвентарному списку ОЗ-9. Заповнені інвентарні картки реєструються в описі ОЗ-7. За даними інвентарних карток, а також за даними форм розрахунку амортизації в кінці місяця заповнюються картки обліку руху основних засобів. Інвентарні картки, а також картки обліку руху основних засобів сумарно звіряють з даними синтетичного обліку. В кінці звітного року за даними карток обліку руху основних засобів та за даними синтетичного обліку заповнюється річна звітність по основних засобах.

Типові форми «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій), «Розрахунок амортизації по автотранспорту» використовуються для розрахунку амортизації основних засобів. Ці реєстри є єдиними для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати однойменну Розроблювальну таблицю № 6.

Слід зазначити, що усі первинні документи, якими оформляються операції з руху основних засобів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До складу такої комісії повинно входити не менше трьох осіб:

- усі перші особи підприємства: головний бухгалтер, головний інженер, головний механік, головний технолог, головний енергетик;

- посадові особи тих підрозділів, в яких знаходиться об'єкт основних засобів: керівник, механік, технолог, бухгалтер.

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів

Бухгалтерський облік наявності і руху основних засобів повинен забезпечити керівництво підприємства інформацією про наявність основних засобів на будь-який момент часу, а також про те, які основні засоби надійшли на підприємство у звітному періоді та якими способами, а також про вибуття об'єктів основних засобів та причини цього явища. Саме такий підхід до організації обліку руху основних засобів забезпечить максимальне підвищення рівня контролю за наявністю основних засобів на підприємстві.

Основними завданнями організації обліку та контролю наявності і руху основних засобів є:

- контроль за збереженням основних засобів;
- правильне і своєчасне документальне оформлення та відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення і вибуття об'єктів основних засобів;
- правильне обчислення та відображення в обліку сум зносу (амортизації) основних засобів;
- контроль за витратами на ремонт основних засобів, ефективністю використання основних засобів;
- отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереженням;
- виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття [17].

Правильність обліку та контроль за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік основних засобів. Основними положеннями з обліку основних засобів, що наводяться в наказі про облікову політику є такі:

- метод амортизації основних засобів ;
- порядок контролю за МВО;
- первинні документи з обліку основних засобів на даному підприємстві;

- одиниця обліку основних засобів;
- список осіб, які мають право підписувати документи і які саме;
- вартісна межа віднесення об'єктів до основних засобів;
- ліквідаційна вартість основних засобів;
- порядок обліку витрат на ремонт основних засобів;
- строк корисної експлуатації основних засобів [42].

Для відображення операцій, пов'язаних із надходженням та вибуттям основних засобів в обліку призначений рахунок 10 «Основні засоби» [57]. На ньому вказується рух і наявність власних основних засобів, орендованих на умовах фінансової оренди, орендованих цілісних майнових комплексів, що входять до складу основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

100 «Інвестиційна нерухомість»;

101 «Земельні ділянки»;

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;

103 «Будинки та споруди»;

104 «Машини та обладнання»;

105 «Транспортні засоби»;

106 «Інструменти, прилади та інвентар»;

107 «Тварини»;

108 «Багаторічні насадження»;

109 «Інші основні засоби» [57].

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума до оцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом - вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проводки з обліку придбання основних засобів за плату

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено вартість основних засобів за договором постачання	15	63
Відображено суму ПДВ	641	63
Відображено суму консультаційних, інформаційних, посередницьких, реєстраційних, транспортних послуг та інших витрат	15	685
Відображено суму ПДВ	641	685
Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10	15

В залежності від способів надходження основних засобів залежить формування їх первісної вартості у системі обліку. Зокрема, придбані за грошові кошти основні засоби зараховуються на баланс підприємства згідно П(С)БО 7 за первісною вартістю [59]. Порядок формування первісної вартості об'єктів основних засобів, отриманих у межах бартерних договорів

залежить від виду обмінної операції: обмін на подібний об'єкт чи обмін на неподібний об'єкт.

В табл.2.1 нами узагальнені основні бухгалтерські проведення з обліку придбання основних засобів за плату.

Облік надходження основних засобів на підприємство шляхом обміну на неподібний об'єкт представлено у табл.2.2.

Таблиця 2.2

Бухгалтерські проводки при одержанні основних засобів в обмін на неподібний об'єкт

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Одержано основні засоби в обмін на готову продукцію	15	63
Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10	15
Собівартість відвантаженої готової продукції	90	23, 26

При безкоштовному отриманні основних засобів складається така кореспонденція рахунків (табл..2.3).

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проводки при безоплатному одержанні основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів	152	424
Зараховано до складу основних засобів	10	152
Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424	745

Вибуття основних засобів відбувається внаслідок:

- продажу за плату в порядку реалізації майна;
- передачі за договором дарування стороннім юридичним та фізичним особам;
- ліквідації основних засобів (списання внаслідок морального або фізичного зносу; ліквідації при аваріях, стихійних лихах та інших надзвичайних ситуаціях, викликаних екстремальними умовами);
- передачі у вигляді внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- з інших причин.

Крім реалізації, підприємство може передавати об'єкти основних засобів за договором дарування іншим юридичним особам (звичайно, аналогічно до надходження основних засобів безоплатно, такі випадки відбуваються також вкрай рідко).

Вибуття основних засобів внаслідок реалізації відображається такою кореспонденцією рахунків (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Бухгалтерські проводки з обліку реалізації основних засобів

Зміст операції	Дт	Кт
Відображено дохід від реалізації основних засобів	37	712
Відображено податкові зобов'язання по ПДВ (при реалізації основних засобів)	712	641
Списано знос реалізованих основних засобів	131	10
Списано собівартість реалізованих товарів на інші операційні витрати	943	28
Списано собівартість товарів на інші операційні витрати	943	286
Списано витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів на фінансовий результат	791	943
Списано доходи від реалізації на фінансовий результат	712	791

Крім випадків реалізації та безоплатної передачі основних засобів відбуваються операції з ліквідації об'єктів основних засобів. Ліквідація основних засобів може здійснюватись у зв'язку з вимушеною заміною і з ініціативи керівника або власника.

Бухгалтерські проводки з обліку ліквідації об'єктів основних засобів узагальнено в табл.2.5.

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проводки з обліку ліквідації основних засобів

Зміст операції	Дт	Кт
Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу	131	10
Списується залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	20, 23, 66, 65
Доходи від ліквідації основних засобів	20, 22	746

Усі витрати на створення об'єкта основних засобів збираються на рахунку «Капітальне будівництво», а після введення об'єкта в експлуатацію і складання акта (типова форма № ОЗ-1) списуються на рахунки обліку основних засобів аналогічно обліку основних засобів, придбаних за грошові кошти.

Типові операції з обліку отримання основних засобів у результаті їх створення власними силами (табл. 2.6).

Слід зазначити, що реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів, а у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його

первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Таблиця 2.6

Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій щодо створення основних засобів господарським способом

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списано будівельні матеріали на будівництво об'єкта	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»
Нараховано заробітну плату робітникам	151 «Капітальне будівництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нарахування на ФОП	151 «Капітальне будівництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Віднесено на збільшення первісної вартості послуги сторонніх організацій	151 «Капітальне будівництво»	63 «Розрахунки з постачальниками»
Нараховано амортизацію основних засобів, які використовували при будівництві об'єкта	151 «Капітальне будівництво»	131 „Знос основних засобів”
Сума збору за реєстрацію об'єкта	151 «Капітальне будівництво»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію за первісною вартістю, рівною	10 "Основні засоби"	151 «Капітальне будівництво»

Синтетичний облік основних засобів ведеться у журналі-ордері 13, Журналі 4, а при комп'ютеризації - у відповідному електронному реєстрі.

Відображення даних з обліку основних засобів у журналі 4 є завершальною стадією поточного обліку. Далі необхідно обов'язково перевірити відповідність даних синтетичного й аналітичного обліку за допомогою оборотної відомості.

2.3. Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

В даний час підвищенню ефективності використання основних засобів слід приділяти особливу увагу, оскільки від раціонального використання основних засобів залежать усі техніко-економічні показники діяльності підприємства: продуктивність праці, прибуток, рентабельність, фінансовий стан тощо.

Під час експлуатації основні засоби поступово зношуються фізично і морально. Не змінюючи свою первинну форму, вони передають частинами свою вартість новоствореному продукту, стаючи складовою його собівартості, тим самим збільшуючи суму витрат підприємства і зносу основних засобів тобто сума зносу компенсує витрати підприємства на придбання основних засобів [22].

Основні засоби підлягають фізичному зносу як в процесі їх використання, так і при їх бездіяльності. На розміри фізичного зносу у процесі використання можуть впливати такі фактори (рис.2.4).



Рис.2.4 Фактори впливу на розміри фізичного зносу

Оскільки амортизаційна політика підприємства має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості суб'єкта господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних відрахувань, то це потребує проведення заходів у напрямках, представлених на рис.2.5.

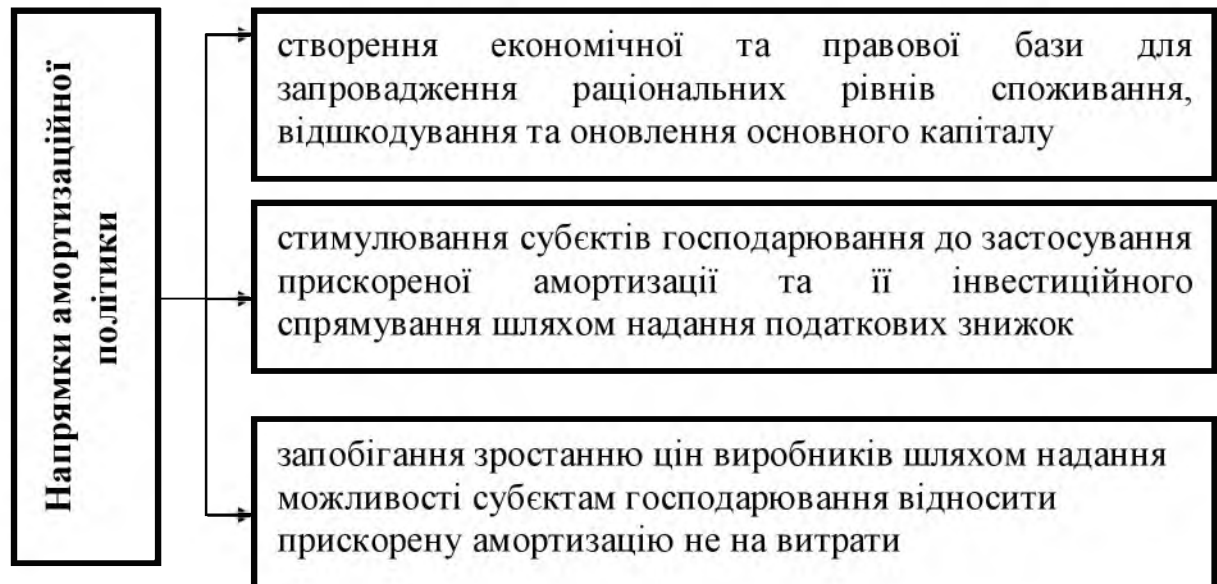


Рис.2.5 Напрямки амортизаційної політики

Найбільш правильно можна визначити фізичний знос шляхом обстеження технічного стану об'єкта в натурі (вузлів, частин і об'єкта в цілому). Водночас доцільно визначати ступінь зносу і за термінами служби.

Фізичний і моральний знос основних засобів впливає на зменшення їх відповідальної вартості.

Економічна категорія «амортизація» є предметом пильної уваги економістів усього світу. Слід зауважити, що дискусії про її сутність, про необхідність її відображення у фінансовій звітності, про оптимальні методи тривають і досі. Така ситуація дала змогу визначити коло невирішених питань, які гальмують процес управління основними засобами. До основних проблем слід віднести такі як:

- відсутність однозначного трактування поняття «амортизація» та її ролі у відтворювальному процесі.

Під амортизацією розуміють, з одного боку, грошовий вираз зносу; а з іншого - процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції. По класичному трактуванні амортизація – це поступове перенесення вартості основних засобів на продукт, який виробляється з їх допомогою, цільове накопичення грошових коштів та їх послідовне використання на відтворення зношених основних фондів.

- проблеми вибору оптимального методу нарахування амортизації основних засобів;
- визначення економічно-раціонального амортизаційного періоду [48].

У ПСБО 7 «Основні засоби» зазначається, що амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [59].

Термін корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх допомогою буде виготовлено очікуваний обсяг продукції, робіт (послуг). Норма амортизації – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизованої вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді. Вартість, що амортизується, визначається як різниця між первісною, відновною, справедливою і ліквідаційною вартостями. Ліквідаційна вартість – вартість, створена при ліквідації об'єкта основних засобів (очікувані доходи за виключенням витрат на ліквідацію). Амортизація (знос) нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який визначається підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання основного засобу представлені на рис.2.6.



Рис.2.6. Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання основного засобу

В Україні згідно ПСБО 7 «Основні засоби» можуть застосовуватися наступні методи нарахування амортизації (рис.2.7).

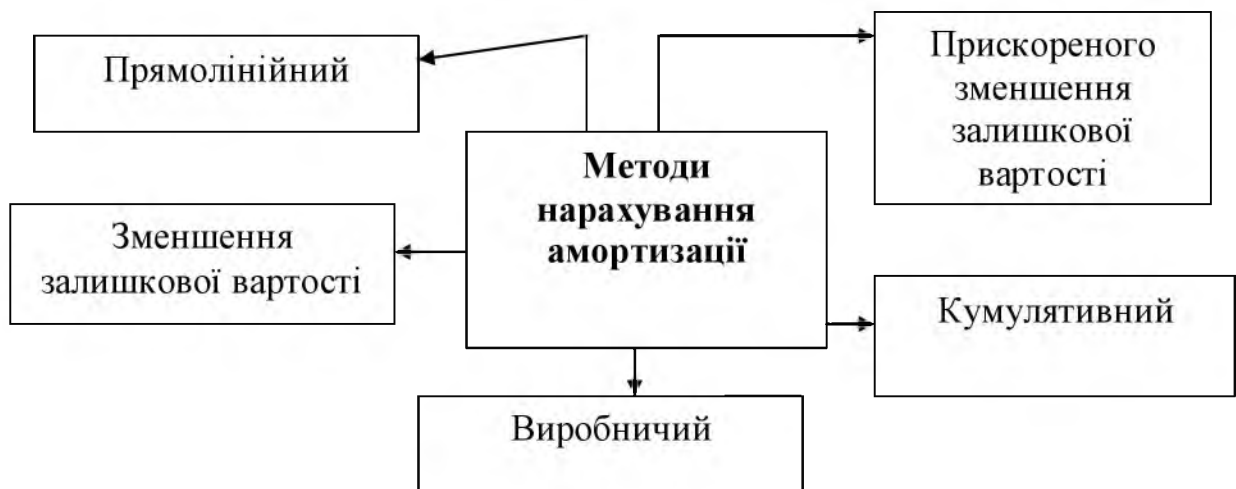


Рис.2.7 Методи нарахування амортизації [59]

Слід зазначити, що обраний метод повинен сприяти прискоренню відновлення основних засобів визначенню реальної величини прибутку. При виборі методу амортизації необхідно детально вивчити такі фактори, що пов'язані з експлуатацією основних засобів: простота або складність методу та можливість його застосування; вплив обраного методу на величину

собівартості продукції; кваліфікація персоналу, уповноваженого вирішувати це питання; наявність корпоративної політики у сфері нарахування зносу.

Охарактеризуємо детальніше вище представлені методи нарахування амортизації основних засобів.

При прямолінійному методі річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Річна сума амортизації визначається за формулою:

$$AB=(Pв-Лв)/T,$$

де: АВ - річна сума амортизаційних відрахувань,

Пв—початкова вартість,

Лв - ліквідаційна вартість,

T- термін корисного використання об'єкта.

В свою чергу норма амортизації розраховується таким чином:

$$На=100\% / T,$$

де На - норма амортизаційних відрахувань.

Згідно з п.29 ПСБО 7 при розрахунку амортизації цим методом спершу розраховують річну суму амортизації, після чого місячну суму визначають діленням річної суми на 12. Виходячи з цього, і період корисного використання слід визначати у роках. Хоча у такому разі можуть виникнути певні труднощі, наприклад, коли термін корисного використання об'єкта становить не 12, а 16 місяців. Оскільки амортизація має нараховуватися щомісяця, очевидно, простіше було б відразу визначати місячну суму амортизації, а річну суму амортизації розраховувати множенням на 12 [59].

За методом зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного

використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. При цьому річна норма амортизації (у відсотках) визначається як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Річна сума амортизації визначається за формулою:

$$AB = Z_v * N_a,$$

де Z_v - залишкова вартість об'єкта основних засобів.

Залишкова вартість об'єкта: $Z_v = P_v -$ сума нарахованого зносу в попередніх роках.

Норма амортизації визначається:

$$N_a = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right) \times 100\%,$$

де ЛВ – ліквідаційна вартість;

ПВ – первісна вартість.

За методом прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості на початок звітнього року та норми амортизації, обчисленої, виходячи з очікуваного періоду у часу, використання об'єкта основних засобів, яка подвоюється:

$$AB = Z_v * N_a;$$
$$N_a = 100\%/T * 2$$

Слід відмітити, що при використанні даного методу, сума амортизації останнього року корисного використання об'єкта повинна бути такою, щоб його залишкова вартість на кінець останнього року експлуатації дорівнювала його ліквідаційній вартості.

В ході кумулятивного методу нарахування амортизації її норми на кожен рік змінюються, оскільки чисельник формули - це ряд знижуючих цифр. Тому цей метод передбачає більш прискорену амортизацію в перші роки використання основного капіталу і повільнішу - в останні роки. Кумулятивний метод також не має під собою економічної основи та є чисто

арифметичною комбінацією цифр, прийнятою лише тому, що він забезпечує більш швидке списання вартості основного капіталу в перші роки його використання, ніж інші методи.

Річна сума амортизації визначається, як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, який розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на сума числа років його корисного використання:

$$AB = (Пв - Лв) * K,$$

де K- кумулятивний коефіцієнт.

$$K = T_k / \text{Сума } T,$$

де T_k - кількість років, що залишились до кінця корисного використання об'єкта;

сума T - сума чисел років корисного використання об'єкта ОЗ.

При виробничому методі місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. При цьому виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта ОЗ :

$$AB_m = O_m \times B_a,$$

де: AB_m - місячна сума амортизаційних відрахувань;

O_m - місячний обсяг продукції (робіт, послуг);

B_a - виробнича ставка амортизації.

Виробничу ставку амортизації розраховують так :

$$B_a = (Пв - Лв) / O * 100\%,$$

де: O - загальний обсяг продукції.

Виробничий метод нарахування амортизації використовується до основних засобів, знос яких в основному залежить від інтенсивності їх використання, або до основних засобів, які можуть самостійно виконувати визначений обсяг робіт (вантажні автомобілі, доменні печі, склоплавильні печі, сталі плавні печі тощо). Але цей метод не можна застосовувати для

будівель, споруд, інвентарю знос яких майже не залежить від роботи підприємства.

Для порівняння результатів використання підприємством вище представлених методів нарахування амортизації скористаємося такими даними. На балансі підприємства обліковується газокompресорна установка первісною вартістю 120000грн. Ліквідаційна вартість цього об'єкту основних засобів становить 20000грн. Очікуваний період корисного використання становить 5 років. Підприємство в даний момент використовує метод прямолінійного нарахування амортизації.

В нашому випадку річна норма амортизації = $100\% / 5 = 20,0\%$.

Щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою:

$$PСА = АВ \times PНА,$$

де PСА - річна сума амортизаційних відрахувань;

АВ - вартість, що амортизується.

Таблиця 2.7

Розрахунок залишкової вартості об'єкта в розрізі років за методом зменшеної залишкової вартості

№ п/п	Первісна (залишкова) вартість	Норма амортизації	Сума амортизації	Залишкова вартість
1	120000	0,301173	36141	83859
2	83859	0,301173	25256	58603
3	58603	0,301173	17650	40953
4	40953	0,301173	12333	28620
5	28620	0,301173	8620	20000

$PСА = (120000 - 20000) \times 20,0\% = 20000$ грн. Відповідно місячна сума амортизаційних відрахувань визначається:

$$MCA = PСА / 12,$$

де MCA - місячна сума амортизаційних відрахувань

$MCA = 1666,67$ грн.

В табл.2.7 нами розраховано амортизацію за методом зменшеної залишкової вартості.

В табл.2.8 проведемо розрахунок амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості на основі даних досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.8

Розрахунок залишкової вартості об'єкта в розрізі років за методом прискореного зменшення залишкової вартості

№	Первісна (залишкова)	Норма амортизації	Сума амортизації	Залишкова вартість
1	120000	0,2	48000	72000
2	72000	0,2	28800	43200
3	43200	0,2	17280	25920
4	25920	0,2	10368	15552 (фактично 20000грн.)

Як бачимо з табл.2.8 сума амортизації в останній рік повинна бути скоригована.

Далі застосуємо кумулятивний метод нарахування амортизації (табл.2.9).

$n_{\text{сум}}$ - сума кількості років корисного використання об'єкта амортизації. В перший рік: $K_k = 5 / (1+2+3+4+5) = 5/15 = 0,33333333$; $РСА - 100000 \times 0,3333333 = 33333\text{грн.}$

Крім перелічених вище методів підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Нині згідно з вимогами Податкового кодексу підприємство має право самостійно вибрати один із вищенаведених методів нарахування амортизації, що передбачені в ПСБО 7. В податковому законодавстві розрізняють 16 груп основних засобів, для яких встановлені мінімально допустимі строки корисного їх використання [58].

**Розрахунок залишкової вартості об'єкта в розрізі років за
кумулятивним методом**

№ п/п	Первісна (залишкова)	Кумулятивний коефіцієнт	Сума амортизації	Залишкова вартість
1	100000	5/15	33333	66667
2	100000	4/15=0,2666666	26666	40001
3	100000	3/15=0,2	20000	20001
4	100000	2/15=0,133333	13333	6668
5	100000	1/15=0,0667	6670	Близько 0

У Податковому кодексі України відображено максимальне наближення механізму нарахування амортизації до бухгалтерських нормативів – бухгалтерські і податкові методи нарахування амортизації збігаються.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається, якщо змінюються очікувані способи отримання економічних вигод від його використання. Амортизація за новим методом починає нараховуватись, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації [48].

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів визнано активом; припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта з основних засобів; призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови (дообладнання) та консервації об'єкта основних засобів.

Витрати від зменшення корисності об'єкта включаються до складу витрат звітного року. Вони накопичуються протягом строку корисного використання і відображаються в балансі у складі зносу основних засобів.

Для збирання інформації про амортизовану вартість основних засобів, що підлягають амортизації, передбачено у Плані рахунків пасивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» субрахунок 131 «Знос основних засобів» [57].

Типові бухгалтерські проведення з обліку амортизації основних засобів з використанням рахунків класу 8 узагальненні в табл.2.10.

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію об'єктів допоміжних, підсобних господарств	83 232	131 83
2	Нараховано амортизацію за основними засобами загально-виробничого призначення	83 912	131 83
3	Нараховано амортизацію по виробничому обладнанню	83 911	131 83
4	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	83 92	131 83
5	Нараховано амортизацію основних засобів, які використовуються при збуті продукції	83 93	131 83
6	Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули	131	10

Синтетичний облік амортизації основних засобів ведеться на субрахунку 131 «Знос основних засобів» у журналі-ордері №13 при журнально-ордерній формі, в журналі №4 - при журнальній формі або у відповідній машинограмі.

Можна зробити висновок, що до вибору методу нарахування амортизації керівництво підприємства повинно підійти виважено, що важливо для свідомого формування облікової політики (в частині амортизації), яка має бути закріплена на кожному підприємстві наказом.

2.4. Порядок відображення ремонтів і поліпшення основних засобів у системі обліку

Раціональне використання основних засобів та підтримання їх у робочому стані вимагає систематичного проведення ремонту. При цьому частково відтворюється ті якості основних засобів, які були втрачені внаслідок експлуатації (фізичний знос). При плануванні й обліку необхідно забезпечити такі дані, як обсяг ремонтів і їх собівартість, використання коштів на проведення ремонтів, відхилення фактичних витрат від кошторису. Тільки повна інформація про техніко-економічні показники, що пов'язані з ремонтом, може забезпечити дані про ефективність проведених робіт.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта основних засобів, що спричиняє збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання, відносяться на збільшення первісної вартості такого об'єкта. Іншими словами, здійснення таких витрат сприятиме поліпшенню стану об'єкта необоротних матеріальних активів, внаслідок чого підвищиться рівень його продуктивності [59].

Прикладами поліпшення об'єктів основних засобів, які спричиняють збільшення майбутніх економічних вигод, є :модернізація; реконструкція; модифікація; добудування; дообладнання тощо.

У тому випадку, якщо заходи щодо поліпшення об'єкта необоротних матеріальних активів спрямовані на підтримання його в робочому стані та одержання в майбутньому первісних економічних вигод, що очікувались від цього об'єкта на початку використання, то понесені витрати включаються до складу витрат звітного періоду. До таких заходів належать усі види ремонтів основних засобів (поточний і капітальний), технічне обслуговування.

Ремонт необхідно проводити відповідно до плану, який формується за видами основних засобів, які підлягають ремонту, в грошовому вираженні, виходячи з системи планово-попереджувального ремонту, яка розробляється

підприємством з врахуванням технічних характеристик основних засобів, умов їх експлуатації та інших причин.

В залежності від складності, обсягу робіт, характеру і періодичності проведення розрізняють такі види ремонту (рис.2.7).

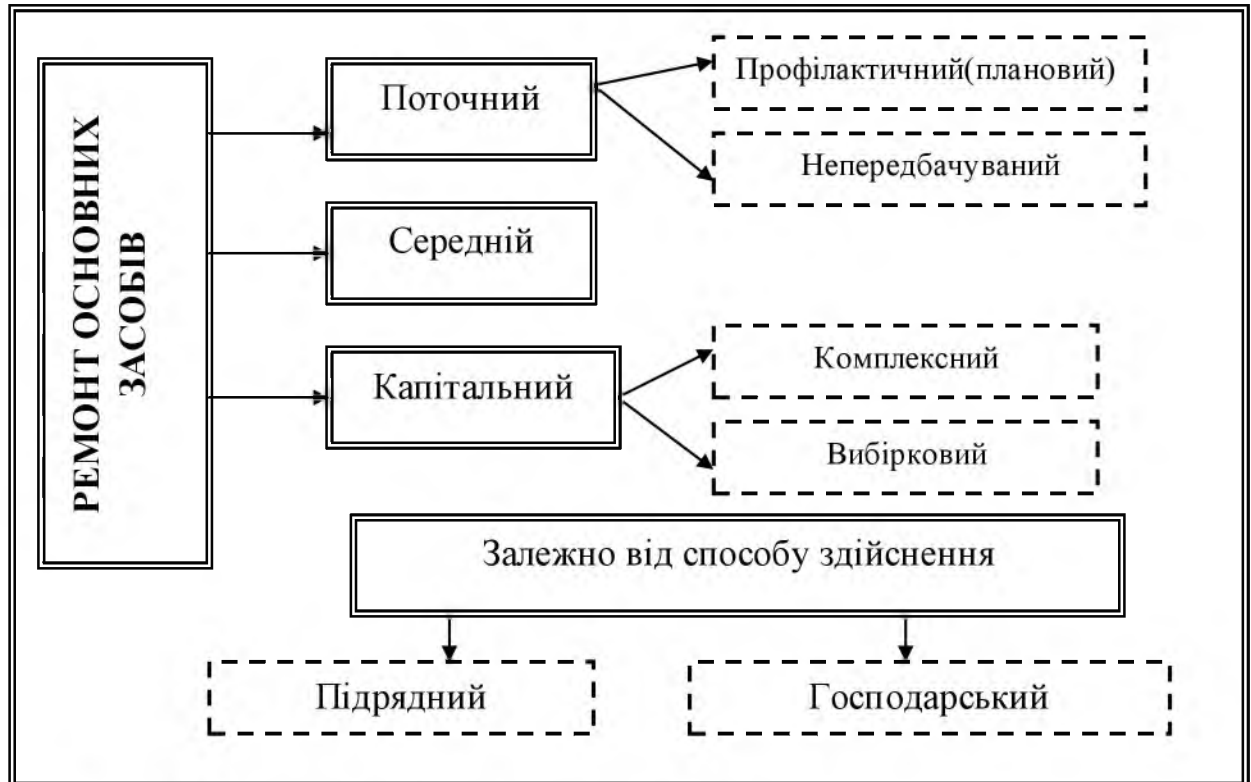


Рис.2.7. Види ремонту основних засобів

При підрядному способі ремонт основних засобів здійснюють спеціалізовані підприємства, а підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкта, який підлягає ремонту; термін виконання робіт; умови та порядок розрахунків за виконаний ремонт.

Якщо ремонт проводиться господарським способом (власними силами), то він проводиться спеціальним підрозділом, який є на підприємстві (ремонтна бригада); ремонт здійснюється працівниками, які забезпечують експлуатацію об'єктів основних засобів. У разі проведення ремонту змішаним способом частина робіт виконується власними силами, а частина – спеціалізованими підрядними організаціями [51].

Поточним ремонтом основних засобів є часткова заміна окремих деталей та проведення окремих робіт з доведенням основних засобів до відповідного експлуатаційного стану. Капітальним ремонтом основних засобів вважають заміну окремих агрегатів, вузлів, проведення робіт, які значною мірою покращують експлуатаційний стан цих активів. При капітальному ремонті слід виходити з того, що: при капітальному ремонті обладнання і транспортних засобів здійснюється, як правило, повне розбирання агрегату, ремонт базових і корпусних деталей і вузлів, заміна чи відновлення всіх зношених деталей і вузлів на нові і більш сучасні, збирання, регулювання і випробування агрегату; будівель і споруд – здійснюється зміна зношених конструкцій і деталей або заміна їх на більш міцні та економічні, які покращують експлуатаційні можливості об'єктів, що ремонтуються, за виключенням повної заміни основних конструкцій, строк служби яких в даному об'єкті є найбільшим (кам'яні і бетонні фундаменти приміщень, труби підземних мереж, опори мостів тощо) [53].

Залежно від функціонального призначення об'єкта основних засобів витрати, понесені при ремонті, будуть відноситися до складу певної групи витрат (рис.2.8).

Для відображення витрат на ремонт основних засобів вважаємо за доцільне відкривати окремий субрахунок до відповідних рахунків обліку витрат, наприклад, 91 «Загальновиробничі витрати»/ «Ремонт основних засобів», що дозволить визначити фактичну суму витрат, понесених при ремонті.

При виконанні робіт підрядним способом витрати на проведення ремонту в бухгалтерському обліку відображаються записами : дебет рахунків 91, 92, 93, 94, кредит рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [72].

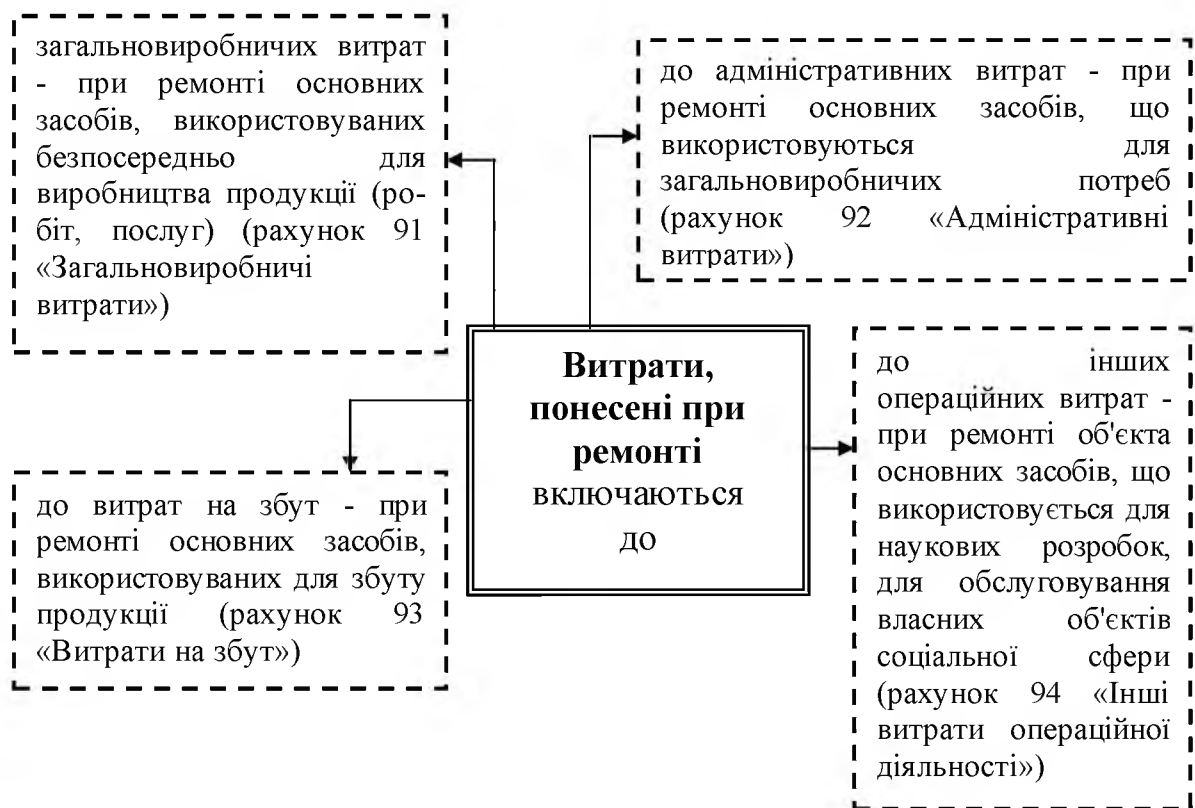


Рис.2.8 *Порядок включення витрат, понесених на ремонт основних засобів*

Розглянемо на умовному прикладі порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з ремонту основних засобів, виконаному підрядним способом (табл. 2.11).

Виконано ремонт вантажівки, вартість якого склала 3600 грн. (у тому числі ПДВ - 600грн.). Автомобіль використовується на підприємстві для збуту продукції.

Акт, підписаний працівником структурного підрозділу підприємства, уповноваженим на приймання основних засобів, і представником підрядної організації, яка здійснювала ремонт, здають до бухгалтерії підприємства. Акт підписується головним бухгалтером (бухгалтером) підприємства і затверджується керівником підприємства або особами, на те уповноваженими. У технічному паспорті відповідного об'єкта основних засобів мають бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані з капітальним ремонтом. При виконанні ремонтних робіт підрядним

способом акт складається в двох примірниках. Другий примірник передається підприємству, що виконувало ремонт об'єкта основних засобів.

Крім того, відомості про проведені роботи з ремонту об'єкта основних засобів мають бути відображені в інвентарній картці обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) на підставі акта форми № ОЗ-2.

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з ремонту основних засобів підрядним способом

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Перераховано передоплату ремонтній організації	371	311	3600
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ (на підставі податкової накладної)	641	644	600
3	Списано на витрати вартість робіт з ремонту автомобіля	93	631	3000
4	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	631	600
5	Відображено зарахування заборгованостей	631	371	3600
6	Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з ремонтом	791	93	3000

При виконанні ремонтних робіт господарським способом витрати, пов'язані з проведенням ремонту, формуються з вартості витрачених матеріалів,

запасних частин, нарахованої заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо.

Слід зазначити, що згідно ПСБО 7 «Основні засоби», суттєвих відмінностей у обліку щодо формування витрат на проведення поточного і капітального ремонтів немає [59]. Проте, якщо в результаті капітального ремонту названі витрати збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів, то складається запис: Дт 10 Кт 15.

Нарахування заробітної плати працівникам, що виконували ремонтні роботи, і відрахування на соціальні заходи списуються з кредиту рахунків 66 і 65 в дебет рахунків 91, 92 і 93.

В аналітичному обліку при проведенні ремонту об'єктів основних засобів господарським способом оформляється акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2 в одному примірнику. Крім того, відомості про проведені роботи з ремонту об'єкта основних засобів мають бути відображені в інвентарній картці обліку основних засобів форми № ОЗ-6 на підставі акта форми № ОЗ-2.

До балансової вартості основних засобів включаються витрати, пов'язані з поліпшенням стану основних засобів, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід. Ознаками збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід унаслідок цих витрат є зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та / або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) таким об'єктом основних засобів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Аудиторська перевірка операцій з основними засобами

Одним із найважливіших чинників, які впливають на результати діяльності кожного підприємства, є наявність основних засобів, без яких неможливо уявити виробництво продукції (товарів, послуг). Тому якісний аудит основних засобів є безперечно необхідним для кожного господарюючого суб'єкта.

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 [28, С.201-202].

Виконання аудиторської перевірки - це фактично застосування на практиці всіх знань, якими оволодіває аудитор, вивчивши норми, в першу чергу, Міжнародних стандартів аудиту, а також всіх нормативно-правових документів, якими слід керуватися при здійсненні будь-якої господарської діяльності, в т.ч. аудиторської діяльності.

Аудитору при проведенні аудиту основних засобів необхідно пам'ятати, що основні засоби - це матеріальна основа (база) будь-якої підприємницької діяльності. Без основних засобів (власних чи орендованих) не може здійснюватися ні один господарський процес. Природно, що порядок обліку основних засобів, як для цілей фінансової звітності, так і для оподаткування, є серйозною методологічною проблемою. Надто сильно впливають встановлені державою і самим підприємством «правила гри» на суму податків, ціноутворення, капітальні інвестиції, фінансовий результат господарювання і в цілому на економічну політику підприємства.

Пропонуємо відповідно до вимог МСА такий перелік питань, відповіді на які слід знайти обов'язково незалежно від того, про аудит якої ділянки йдеться, зокрема про аудит основних засобів :

1. Слід чітко розуміти мету проведення аудиту даної ділянки ;
2. Виходячи із загальної мети необхідно сформулювати основні завдання, що стоять перед аудитором при проведенні аудиту даної ділянки;
3. З урахуванням певної мети і поставлених завдань важливо виділити окремі об'єкти аудиту в межах визначеного завдання;
4. Будь-яка аудиторська перевірка, а в особливості завдання з надання впевненості повинні мати відповідні критерії;
5. Для отримання аудиторських доказів необхідно володіти достатньою і відповідною інформацією, чітко позначити джерела отримання цієї необхідної інформації [44].

Мета аудиту основних засобів полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів. Функціональним завданням аудиторської перевірки основних засобів є одержання аудиторських доказів з метою висловлення незалежної думки стосовно того, що облік відповідає законодавчим і нормативним вимогам, а інформація щодо визначення достовірності відображення в обліку наявності та стану основних засобів, їхньої вартісної оцінки, що міститься у фінансових звітах, є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Виходячи з мети, основними завданнями аудиту основних засобів є: 1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з основними засобами; 2) перевірка правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів; 3) перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки необоротних активів; 4) перевірка фактичної наявності і стану основних засобів; 5) перевірка правильності нарахування амортизації; 6) виявлення фактів неефективного використання основних засобів, реалізації їх за заниженою ціною, заниження оцінки,

необґрунтованого списання; 7) оцінка придатності наявних основних засобів для експлуатації; 8) перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів; 9) перевірка відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з основними засобами; 10) перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів; 11) перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду об'єктами; 12) встановлення джерел фінансування відтворення основних засобів; 13) перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації; 14) аналіз показників використання основних засобів.

Особливості проведення аудиту основних засобів підприємств обумовлюються низкою чинників, ключовими з яких є такі (рис.3.1).

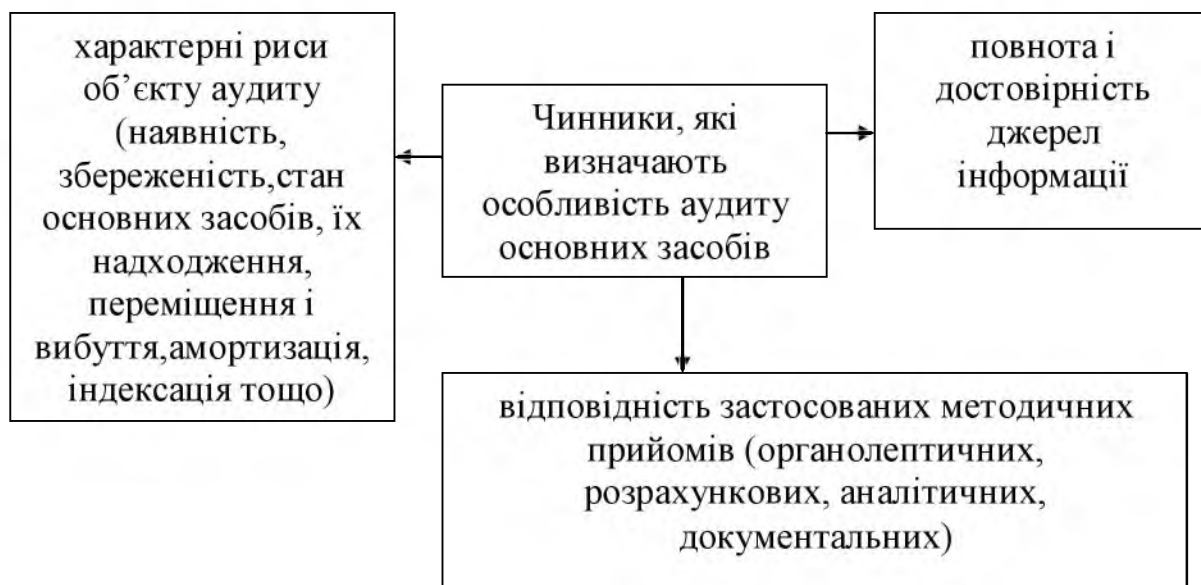


Рис.3.1 Чинники, які визначають особливість аудиту основних засобів

Методику аудиту основних засобів можна представити як послідовність певних процедур, а саме:

1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);

2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку. Ця інформація дозволить аудитору скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;

3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;

4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб та встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу;

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами [3, 13, 17].

Аудит основних засобів здійснюється на таких етапах як :

- підготовчий;
- основний;
- заключний.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки при здійсненні загального знайомства з підприємством-клієнтом аудитор з'ясовує склад основних засобів, їх види, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їх технічні характеристики.

Починаючи перевірку обліку основних засобів, аудитор повинен:

- ознайомитися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у ревізованому звітному періоді, її змінами в порівнянні з попереднім;
- виявити дату проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результати;
- перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях їх експлуатації, а також виявити, чи укладено з ними договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;
- ознайомитись із договорами на оренду основних засобів, укладеними з юридичними і фізичними особами, як зареєстрованими, так і не зареєстрованими підприємцями;
- упевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форм ОЗ-6 і ОЗ-8) та інвентарні списки форми № ОЗ-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіантах;
- отримати інформацію (накази, список осіб) про звільнених матеріально відповідальних осіб;
- установити, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами, які визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками форм уніфікованої первинної документації з обліку основних засобів.

Важливою проблемою є оцінка надійності системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (якщо такий є) основних засобів на підприємстві-клієнті. Оцінка системи внутрішнього контролю (СВК) основних засобів може здійснюватись зовнішнім незалежним аудитором за такими напрямками (рис.3.2).

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю основних засобів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора,

зовнішній аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик перевірки. Кожній аудиторській перевірці за будь-яких умов притаманний аудиторський ризик, який полягає в тому, що аудитор може скласти аудиторський висновок, який не відповідає дійсному фінансовому стану підприємства. Це означає, що суттєві помилки, які містяться у фінансовій бухгалтерській звітності, можуть залишитись невиявленими аудитором, внаслідок чого викривлюються показники бухгалтерської звітності.



Рис.3.2 Напрямки оцінки аудитором СВК основних засобів

Слід зазначити, що аудиторський ризик визначають за такою формулою:

$$AP = BP \times PK \times PH \quad (3.1),$$

де AP - загальний аудиторський ризик;

BP - власний аудиторський ризик;

PK - ризик внутрішнього контролю;

РН - ризик невиявлення помилок.

Ефективність проведення судово-економічної експертизи залежить від правильного використання методів дослідження об'єктів експертизи [15, С.87].

В подальшому представимо основні аудиторські процедури, які необхідно застосовувати при аудиті основних засобів.

Основними методами, що використовуються при аудиті основних засобів є перевірка записів або документів, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, опитування, аналітичні процедури, вибіркоче дослідження.

Перевірка записів або документів - це аудиторські процедури, які складаються з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, які зберігаються на паперових, електронних або інших носіях інформації. Перевірка записів або документів надає аудитору докази різного ступеня достовірності в залежності від їх характеру і джерела, а також, у випадку внутрішніх документів і записів, в залежності від ефективності процедур контролю за їх створенням [47].

У ході аудиту основних засобів при застосуванні методу перевірки документів 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, акти на списання основних засобів).

Перевірка матеріальних активів - це аудиторські процедури, які полягають у встановленні фізичної наявності активів. Перевірка матеріальних активів може дати достовірні докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав і зобов'язань або оцінки вартості активів. Перевірка повинна супроводжуватися наглядом і інвентаризацією. Аудитору необхідно

підтвердити наявність основних засобів на певну дату, у той час як за період, який пройшов з моменту складання звітності міг бути рух основних засобів.

Спостереження - це аудиторські процедури, які охоплюють спостереження за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами. Спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації основних засобів на підприємстві, що перевіряється, дають можливість переконатися в правильності проведення інвентаризації і відображення її результатів в обліку.

Запит - це аудиторські процедури, які полягають в зверненні за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або за його межами. Запити широко застосовуються в ході аудиторської перевірки і часто доповнюють виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних. При аудиті основних засобів запит доцільно використовувати при необхідності перевірки достовірності формування первинної вартості придбаних або побудованих підрядним способом об'єктів; при переоцінці проведеної професійними оцінювачами.

Підтвердження - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу або існуючих умов безпосередньо від третіх осіб. Так, наприклад, підтвердженням є акт звірки сум сплачених підприємством постачальникам основних засобів або підрядників, які виконали будівельні роботи і т.п.

Перерахунок - це аудиторські процедури, які полягають у перевірці арифметичної точності документів або записів. Перерахунок можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, комп'ютеризованих методів аудиту тощо. У ході аудиту основних засобів актуальність використання перерахунку полягає в наступному. Можливі математичні помилки при формуванні первинної вартості об'єкта на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», при проведенні переоцінки основних засобів,

нарахування амортизації, списання та ін. Тому необхідно вибірково провести перерахунок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку [47].

Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до проведення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів, для отримання даних щодо прогнозованих угод, планів продажу основних засобів, наявності застав або претензій, судових позовів. Для забезпечення повноти одержання інформації аудитором необхідно в окремому листі надати керівництву підприємства-клієнта перелік питань і документів, які йому треба отримати для об'єктивної перевірки обліку основних засобів за звітний період.

Аналітичні процедури - це аудиторські процедури, які складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють подальше вивчення певних відхилень і зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум. При аудиті основних засобів виконання аналітичних процедур необхідне, якщо дата звітності, що підлягає підтвердженню, відрізняється від дати присутності аудитора на підприємстві. Крім того, аудитором необхідно провести порівняння залишків реєстрів з обліку основних засобів і даних фінансової звітності [51].

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким і потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосувати вибіркоче дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику.

При аудиті нарахування зносу (амортизації) на основні засоби перевіряється застосування підприємством норм зносу основних засобів відповідно до чинного законодавства; порядку нарахування підприємством зносу(амортизації) основних засобів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу основних засобів залежно від форм власності.

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 [68, С.169].

Результати перевірки інвентаризації основних засобів пропонуємо оформляти у вигляді табл.3.1.

Таблиця 3.1

Аудиторська фірма «Консул»

Термін перевірки – 3дні

Період перевірки – з 20.05.2019р. по 22.05.2019 р.

Вибіркова аудиторська перевірка інвентаризації основних засобів

№ пп	ППП матеріаль- но- відповіда- льної особи	Назва основно- го засобу	Шифр основно- го засобу	За даними		Відхи- лення	Примітки
				Об- ліку	Ау- диту		
	Денис А.С.	Станок шліфува- льний	10434	3	3	-	

Вибуття основних засобів — перевірка дозволу та порядку ліквідації основних засобів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання основних засобів тощо незалежно від форми власності підприємства.

При перевірці ліквідації основних засобів у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію основних засобів. Слід перевірити чи затверджений відповідний акт керівником підприємства, та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

Перевірка своєчасності і правильності документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів. Невраховані у балансі основні засоби аудитор рекомендує оцінити і оприбуткувати у встановленому порядку. Зокрема, у бухгалтерському обліку здійснити записи за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 746 «Інші доходи» на суму, визначену попередньою оцінкою. На цьому етапі важливою аудиторською процедурою є арифметична перевірка правильності визначення первісної вартості придбаних (створених) основних засобів, керуючись вимогами п. 7-8 П(С)БО 7 «Основні засоби», правомірності включення відповідних витрат, а також визначення первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів, отриманих в обмін на подібний або неподібний об'єкт відповідно до вимог п. 10-13 П(С)БО 7 [59].

При перевірці проведення індексації основних засобів перевіряється наявність проведення індексації балансової вартості основних засобів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації основних засобів; порядку відображення в обліку результатів індексації основних засобів.

Необхідно перевірити відображення у відповідних підтверджуючих документах результати переоцінки (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також в інвентарних картках обліку основних засобів.

Перевірка порядку відображення ремонту основних засобів включає аудит правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат. При цьому слід пам'ятати про документальне оформлення: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

На останньому етапі аудиту основних засобів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку основних засобів з даними, актів приймання-передачі основних засобів, акти ліквідації, дозволи на реалізацію, журналу-ордеру № 13, Головної книги та фінансової звітності підприємства, балансу-форми № 1.

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників. До типових помилок і відхилень, які можуть бути виявлені у ході аудиту основних засобів належать так (рис.3.3).

На завершальній стадії аудиту основних засобів на підставі складеної робочої документації аудитор складає аудиторський 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. Слід підкреслити, що до 01 жовтня 2018 року підсумковий документ за результатами аудиту мав назву - аудиторський висновок.



Рис.3.3 Основні порушення, які можуть бути виявлені у ході аудиту основних засобів

Нині 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 [71, С.1025].

Методика аналізу основних засобів та ефективності їх використання представлені нами далі.

3.2. Аналіз стану основних засобів та ефективності їх використання

Рівень забезпечення підприємства основними засобами впливає на ефективність виробництва. Науковці та практики вважають, що від ефективного використання основних засобів залежить результативність діяльності підприємств.

Важливим етапом (функцією) управління основними засобами є їх аналіз, який здійснюється переважно на основі отриманих облікових даних.

Особливість аналізу основних засобів – його багаторівневий характер [65, С.281].

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 [65, С.280].

За допомогою аналізу забезпечується кількісна та якісна оцінка, що відбувається в об'єкті управління (в основних засобах) щодо встановлених завдань та програм. Аналіз дає змогу виявити глибинні зв'язки і взаємозалежності між окремими параметрами об'єкта управління, своєчасно визначити тенденції в розвитку процесів і накреслити кращі, ефективніші варіанти рішень. Дієвість аналізу як функції управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємства - тим вища, чим якісніша інформація, здобута в результаті його проведення, і чим своєчасніше і повніше вона використовується [72].

Основні засоби є важливим об'єктом в аналітичній роботі підприємства, оскільки вони служать матеріально-технічною базою виробництва, фундаментом його вдосконалення і розвитку.

Слід зазначити, що процес вдосконалення і розвитку матеріально-технічної бази виробництва відбувається як шляхом нарощування потенціалу основних засобів (екстенсивно), так і через підвищення ефективності їх використання (інтенсивно). Значне нарощування основних виробничих засобів призводить до ускладнень у технічному переоснащенні виробництва, морального і фізичного старіння устаткування, що знижує ефективність його використання та можливість конверсії. Тому більш економічно виправданим є збільшення часу роботи устаткування, повне завантаження його наявного парку, кваліфікований догляд за його роботою та інше [74].

Мета економічного аналізу полягає у визначенні ступеня забезпечення підприємства основними засобами за умови найінтенсивнішого їх використання та пошуку резервів підвищення фондівіддачі. Тому результати господарювання підприємства залежать насамперед від ефективності використання основних засобів. Важливо підкреслити, що забезпеченість підприємства необхідними основними засобами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці сприяють збільшенню обсягів виробництва продукції, зниженню собівартості та зростанню прибутку. Основні завдання аналізу забезпеченості основними засобами та ефективності їх використання представлені на рис.3.4.



Рис.3.4 Основні завдання аналізу забезпеченості основними засобами та ефективності їх використання [72, 74]

Політика антикризового управління являє собою частину загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає в розробці системи методів попередньої діагностики загрози банкрутства та впровадження механізмів фінансового оздоровлення підприємства. Основною метою антикризового управління є розробка й реалізація заходів, спрямованих на швидке відновлення платоспроможності й створення відповідного рівня фінансової стійкості підприємства [67, С.155].

Одним із найважливіших завдань підприємства нині є підвищення ефективності використання основних засобів. У практиці роботи промислових підприємств застосовується метод інтегральної оцінки, який дає змогу зробити узагальнюючу оцінку ефективності використання основних засобів підприємства.

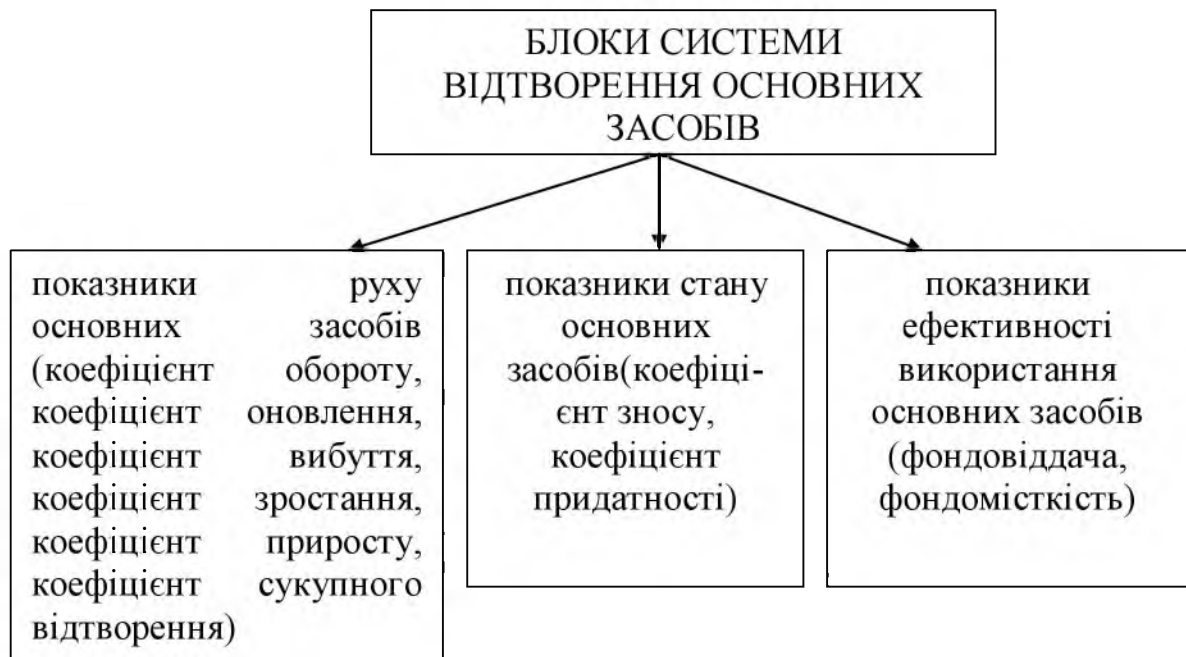


Рис.3.5 Блоки системи відтворення основних засобів

Результати вивчення різних літературних джерел щодо методики аналізу основних засобів свідчать про те, що є певні розбіжності стосовно напрямків оцінки відтворення основних засобів. Ми встановили, що переважна більшість науковців виділяє схожі напрямки оцінки основних засобів, проте вони по-різному підходять до оцінки значимості окремих показників відповідно.

Вимірювальна система відтворення основних засобів повинна складатися з трьох блоків (рис.3.6).

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.3.2).

Дані таблиці 3.2. свідчать про те, що основні засоби підприємства, за звітний 2018 рік зросли на 141тис.грн. Це збільшення відбулося за рахунок збільшення вартості будинків та споруд на 55 тис. грн. (0,5 %), транспортних засобів на 22тис. грн.,(0,5 %), машин та обладнання на 58тис.грн. та інших

основних засобів на 6 тис.грн. (0,1 %) відповідно. Проте на кінець 2018р. питома вага машин та обладнання дещо скоротилася на 0,9 %.

Таблиця 3.?.

Наявність, структура і динаміка основних засобів

№ 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	490	34,2	545	34,7	+55	+0,5
2	Машини та обладнання	765	53,4	823	52,3	+58	-0,9
3	Транспортні засоби	154	10,7	176	11,2	+22	+0,5
4	Інші основні засоби	23	1,7	29	1,8	+6	+0,1
Усього основних засобів		1432	100	1573	100	+141	-

Для аналізу стану і динаміки основних засобів використовують коефіцієнти оновлення, вибуття, спрацювання і придатності основних засобів.

Коефіцієнт оновлення відображає інтенсивність оновлення, і його визначають шляхом співвідношення вартості основних засобів, що надійшли підприємству за аналізований період, до їх загальної вартості на кінець року.

Коефіцієнт вибуття відображає ступінь інтенсивності вибуття фондів з виробництва, і його визначають як співвідношення вартості основних засобів, що вибули за певний період, до вартості основних засобів на початок періоду. Ці коефіцієнти визначають за всіма основними засобами.

Іншим узагальнюючим показником, що характеризує технічний стан фондів, є коефіцієнт їх зношення, який визначають як співвідношення величини зношення до початкової вартості всіх основних засобів і їх складових. Цей коефіцієнт відображає, якою мірою основні засоби, що перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт. Оберненим до попереднього

показника є коефіцієнт придатності, який свідчить про придатність основних засобів до подальшої експлуатації і їх орієнтовну тривалість у майбутньому.

Розрахунок вище представлених коефіцієнтів за 2017-2018рр. наведено у табл.3.3. на прикладі даних підприємства.

Дані табл. 3.3. свідчать про те, що спостерігається значний процент оновлення основних засобів: так у 2017 році коефіцієнт оновлення становив 4,5% (0,045 x 100), а вже у звітному році він становив 9,7 %, тобто зріс у 2 рази. Так у 2017 році показник, що характеризує вибуття основних засобів - коефіцієнт вибуття, становив 2,63%, а в 2018 році він впав на 1,79% і становить 0,84%. Отже, у досліджуваного підприємства не спостерігається тенденція до значного скорочення власних основних засобів.

Таблиця 3.3.

Аналіз стану і динаміки основних виробничих засобів

№ п/п	Показник	2017р.	2018р.	Відхилення
1	Наявність основних засобів на початок року, тис. грн.	1405	1432	+27
2	надійшло за рік тис. грн.	64	153	+89
3	вибуло за рік тис. грн.	37	12	-25
4	наявність основних засобів на кінець року тис. грн.	1432	1573	+141
5	знос основних засобів на кінець року тис. грн.	771	836	+65
6	коефіцієнт оновлення (п.2/п.4)	0.045	0.097	+0.052
7	коефіцієнт вибуття (п.3 /п.1)	0.0263	0.0084	- 0.0179
8	коефіцієнт зносу (п.5 /п.1)	0.549	0.584	+0.035

Це пов'язано з тим, що на підприємстві переважає нове, незношене обладнання яке придатне для подальшого використання і тому не ліквідується.

Як ми бачимо з даних табл..3.3. знос основних засобів становить у 2017 році 54,9%, а в 2018 році - 58,4%, тобто зріс на 3,5%. Цей коефіцієнт відображає, якою мірою основні засоби, що перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості перенесена на

новостворений продукт. Слід зазначити, що зростання спрацьованості основних засобів з 54,9% до 58,4% негативно характеризує діяльність товариства з удосконалення матеріально-технічної бази виробництва.

В подальшому доцільно проаналізувати ефективність використання основних засобів. При цьому найважливішими узагальнюючими показниками ефективності використання основних засобів є фондівдача, фондомісткість і фондоозброєність [74].

Фондівдача характеризує виробництво продукції на одиницю середнього обсягу основних виробничих фондів за певний період. Слід зазначити, що при розрахунку фондівдачі можуть використовуватися як вартісні, так і натуральні вимірники обсягу продукції та основних виробничих фондів. Проте застосування натуральних вимірників можливе тільки у галузях, що випускають один вид продукції. Тому в переважній більшості галузей промисловості, які виробляють широкий асортимент продукції, показник фондівдачі розраховують на базі вартісних показників за формулою:

$$\mathbf{ФВ = П / ОФ} \quad (3.2)$$

де ФВ - фондівдача основних виробничих фондів, грн.;

П - обсяг виробництва товарної продукції, грн.;

ОФ- середньорічна вартість основних виробничих фондів, грн.

Фондомісткість - обернений до фондівдачі показник, який характеризує вартість основних виробничих фондів, що припадає на одиницю вартості виробленої продукції, який розраховують за формулою:

$$\mathbf{ФМ = ОФ / П} \quad (3.3)$$

Фондоозброєність праці визначають як співвідношення середньорічної вартості основних виробничих фондів (за первісною оцінкою) до числа робітників у найбільшій зміні. Вона характеризує ступінь забезпечення робітників основними виробничими фондами:

$$\mathbf{ФО = ОФ / ЧП} \quad (3.4)$$

де ЧР- чисельність робітників, чол.;

Між показниками фондівіддачі, фондоозброєності і продуктивності праці існує тісний взаємозв'язок, який можна прослідкувати при перетворенні формули фондівіддачі:

$$\mathbf{ФВ = П / ОФ = (П / ЧР) \div (ОФ / ЧР) = ПП / ФО} \quad (3.5)$$

де ЧР- чисельність робітників, чол.;

ПП - виробіток одного робітника, грн. / особу;

ФО- фондоозброєність праці одного робітника, грн. /особу.

Під час аналізу поряд з показником загальної фондівіддачі вираховують фондівіддачу активної частини основних засобів (машин і устаткування). Зв'язок між цими показниками фондівіддачі такий:

$$\mathbf{ФВ=ПВ \times ФВ_А} \quad (3.6)$$

де ФВ - фондівіддача основних виробничих фондів;

ПВ - питома вага активної частини основних засобів;

ФВл - фондівіддача активної частини основних засобів [72].

В подальшому на основі цієї залежності можна розрахувати міру впливу на рівень фондівіддачі зміни питомої ваги і фондівіддачі активної частини основних засобів. Розрахунок міри впливу факторів наведено у табл.3.4.

Таблиця 3.4.

Розрахунок впливу окремих чинників на показник фондівіддачі

Показники	За 2017рік	За 2018рік	Відхилення від 2017року
Товарна продукція, тис. грн.	6662	5606	-1056
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	1419	1502	+83
Середньорічна вартість машин і устаткування, тис. грн.	776	794	+18
Питома вага активної частини основних засобів, тис. грн.	0,534217877	0,52320406	-0,0110138
Фондівіддача основних виробничих фондів, грн.	4,6948555	3,73235685	-0,96249865

Фондовіддача активної частини основних засобів, грн.	8,5850515	7,0604534	-1,524598
Зміна фондovіддачі основних виробничих фондів за рахунок:			
а) зміни питомої ваги активної частини основних засобів	(-0,0110138* 8,5850515)		-0,094554
б) зміни фондovіддачі активної частини основних засобів	(-1,524598* 0,52320406)		-0,79767586

Баланс відхилень:

$$-0,094554 + (-0,79767586) = -0,89222986.$$

Отже, фондovіддача у 2018 році зменшилася на 0,89222986 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком. Це відбулося за рахунок спаду обсягів реалізації продукції на 1056 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком. Зміна питомої ваги активної частини основних засобів призвела до зменшення фондovіддачі на 0,094554 грн., а зміна фондovіддачі активної частини основних засобів - на 0,79767586 грн.

На наступному етапі аналізу необхідно визначити вплив фондovіддачі на обсяг і собівартість продукції. Залежність обсягу товарної продукції від середньої вартості основних виробничих фондів і фондovіддачі має такий зв'язок:

$$ТП = ОФ \times ФВ \times ПВ, \quad (3.7)$$

де ТП - обсяг товарної продукції;

ОФ - середня вартість основних виробничих фондів;

ФВ - фондovіддача.

Використовуючи формулу 3.7., обчислимо вплив на обсяг товарної продукції таких факторів:

- зміни середньої вартості основних виробничих фондів;
- зміни питомої ваги активної частини основних засобів;
- зміна фондovіддачі активної частини основних засобів.

Розрахунок міри впливу факторів за даними за 2017-2018рр. зроблено на основі даних табл.3.4.:

1) вплив зміни середньої вартості основних виробничих фондів:

$$+83 \times 0,534217877 \times 8,5850515 = +380,66 \text{ тис. грн.}$$

2) вплив зміни питомої ваги активної частини основних засобів:

$$-0,0110138 \times 1502 \times 8,5850515 = -142,02 \text{ тис. грн.}$$

3) вплив зміни фондovіддачі активної частини основних засобів:

$$-1,5245981 \times 1502 \times 0,52320406 = -1198,11 \text{ тис. грн.}$$

Наведені розрахунки показують, що випуск товарної продукції зменшився в основному за рахунок зменшення фондovіддачі активної частини основних засобів на 1198,11тис.грн. і зменшення питомої ваги активної частини основних засобів на 142,02тис.грн.. Позитивний вплив на випуск продукції мало збільшення середньої вартості основних виробничих фондів на 380,66тис.грн.

Отже, підвищенню фондovіддачі сприяють: збільшення питомої ваги активної частини основних засобів; збільшення часу роботи устаткування; механізація і автоматизація виробництва; використання прогресивної технології; модернізація діючого устаткування та ін. Зниження фондovіддачі призводить до збільшення суми амортизаційних відрахувань і відповідно сприяє зменшенню частки прибутку в ціні товару, що призводить до збитків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдеєнко А. А. Аудит необоротних активів підприємства. *Аудитор України*. 2007. №2. С. 4-10.
2. 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.
3. Баранова А. О., Наумова Т.А. Аудит : навч. посіб. Х : ХДУХТ, 2017. 246с.
4. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства. *Науковий вісник МНУ ім. В. О. Сухомлинського*. 2016. № 1. С.33-38.
5. Вишневецька В. Обладнання повністю амортизовано : що з ним робити. *Все про бухгалтерський облік*. 2016. №105. С.32-36.
6. Вовк А. А. Основні засоби : проблеми характеристики наявності, руху, класифікації і оцінки ефективності використання. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2015. №50. С.217-221.
7. Войтенко Т. Ремонти і поліпшення основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку. *Податки та бухгалтерський облік*. 2008. №61. С.40-46.
8. 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.
9. Гавриловський О.С. Поняття «необоротні активи» в обліковій політиці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №19. С.498-504.
10. 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.

11. Глебова 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.

12. 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.

13. Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Аудит : методика і організація : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319с.

14. 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.

15. Голяш І. Д., Романів С. Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення» [м.Київ, 13-14 січня 2017р.]. : ГО «Київський економічний науковий центр», 2017. С.87-90.

16. Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції. Тернопіль : Крок, 2013. 176с.

17. Гуцаленко Л. В., Гловюк А.С. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2017. №8. С.741-747.

18. Деревянко С. І., Кузик Н. П., Олійник С. О. Аудит : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 380с.

19. 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.

20. 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.

21. Жиглей І.В., Замула І. В., Олійник О. В. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу : монографія. Ж.:ЖДТУ, 2008. 319с.

22. Жидан Т.А., Лозова Н.В. Економічна сутність основних засобів підприємства : обліковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №8. С.1112-1116.

23. 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.

24. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII. URL : zakon.rada.gov.ua.

25. Зінкевич О.В. Проблеми відображення вибуття основних засобів в системі господарського обліку підприємства. Матеріали 6 Міжнародної науково-практичної конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку і контролю у контексті сучасних концепцій управління». Львів. 2011. С.184-187.

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

27. 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.

28. Івахів Ю. О., Романів С. Р. Аналіз фінансового стану підприємства: питання ліквідності. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип.2. С.198-204.

29. Клюха Н. В. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів : вітчизняна та міжнародна практика. *Студентський вісник національного університету водного господарства та природокористування*. 2015. №2. С.145-149.

30. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. Вип.7. С.20-27.
31. Ковальчук Є. П., Панасюк В. М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль у підвищенні ефективності управління підприємством. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер.Економічні науки. 2011. №3. С.73-75.
32. Ковальчук Є. К., Панасюк В.М. Аспекти обліку виробничих запасів за МСБО. *Збірник наукових праць Донецького державного університету управління*. 2014. Випуск 15. С.155-163.
33. Кравчук О. Облік ремонтів і поліпшень основних засобів з 2015року. *Дебет-Кредит*. 2015. №20. С.18-23.
34. Кравчук О. Якщо амортизовані і списані ОС працюють. *Дебет-Кредит*. 2016. №5. С.30-33.
35. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Романів Р.В. та ін. Бухгалтерський облік : підручник. Т. : ТНЕУ, 2018. 460с.
36. 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.
37. 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.
38. Кундеус О.М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів. Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». Тернопіль. 2012. С.122-126.
39. Кундеус О.М. Економічна діагностика ефективності використання основних засобів в умовах інноваційної економіки. *Економічний аналіз*. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Тернопіль. 2010. №6. С.430-432.

40. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2017. 670с.

41. 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>.

42. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635. – URL: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №16 «Основні засоби». – URL: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

44. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року. К. : МФБ, АПУ, 2014. – Частина 1. 978с.

45. 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](http://www.minfin.gov.ua).

46. 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.

47. Огійчук М. Ф., Новиков І.Т. Аудит : організація і методика : навч. посіб.- К. : Алерта, 2012.664с.

48. Огородник М.М. Амортизація основних засобів у системі менеджменту підприємства. Матеріали науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». Львів. 2012. С.212-213.

49. Панасюк В. М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність. *Бізнес Інформ*. 2017. №12. С.144-147.

50. Панасюк В. М. Концептуальні підходи до формування економічної політики небанківських фінансових установ. *Інфраструктура ринку*. 2019. №28. С.150-156.
51. Панасюк В. М., Загородна О. М., Серединська В. М. Аналітичне забезпечення маркетингової програми фінансової установи. *Інфраструктура ринку*. 2019. №30. С.154-161.
52. Панасюк В. М. Персонал фінансової установи як об'єкт аналізу і управління. *Науковий вісник УжНУ*. 2019. №27. С.24-29.
53. Панасюк В. М. Механізм та інструменти удосконалення і модернізації соціальної інфраструктури регіону. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип.45. С.27-37.
54. 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.
55. Петрик О. Методологічні аспекти аудиту основних засобів підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 3. С. 33 – 39.
56. Подмешальська Ю. В., Троян О. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції : практика та досвід*. 2019. №2. С.64-70.
57. 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>.
58. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.05.2000 р. № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

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

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

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

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

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

65. 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.

66. 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.

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

68. 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.

69. Романів С., Ткач М. Сучасні концептуальні основи аудиту в Україні. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики». Тернопіль : Астон, 2014. С.113-116.

70. 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.
71. 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.
72. Синкевич Н. І. Економічний аналіз : курс лекцій. Тернопіль : ТНТУ ім. І.Пулюя, 2018. 97с.
73. Соколов Я.В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.
74. Старицький Т. Методичні основи економічної діагностики відтворення і ефективності використання основного капіталу. *Агроінком*. 2005. №7. С.56-60.
75. 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.
76. Томчук В.В., Лесік Є.С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. *Економіка і організація управління*. 2018. №4. С.100-110.
77. Хорунжак Н.М. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №19. С.554-560.
78. Часовий К.Д. Чим відрізняється бухгалтерський облік основних засобів від податкового. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 32. С. 11-13.
79. Шестерняк В. В. Юридичні аспекти визнання права власності на нематеріальні активи підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2011. №2. С.9-15.
80. 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.

81. 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.

82. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. Львів: видавництво національного університету «Львівська політехніка», 2003 . 268 с.

83. 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.

84. Шпанковська Н. Г., Білова О.С. Внутрішньогосподарський контроль : навч.посіб. Дніпропетровськ : НМетАУ, 2012. 154с.

85. Якименко В. О. Як облікувати вартість придбаних основних засобів. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 47. С. 26-27.