

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

Кошмак Ірина Анатоліївна
АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ
ВИКОРИСТАННЯ

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

Студентка групи ОЕЕМ-21

Кошмак І.А. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.

Тернопіль 2018

РОЗДІЛ 1

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ

1.1 Економічна сутність та класифікація основних засобів підприємства

Для ведення своєї діяльності підприємство мусить володіти певним майном. Всі види майна називаються активами. Відповідно до характеру господарських операцій та особливостей господарювання, ділять на оборотні і необоротні.

Оборотними є грошові кошти, а також інші активи, які мають юти реалізовані чи спожиті протягом одного операційного циклу або впродовж дванадцяти місяців з дати складання балансу. Інші усі активи є необоротними. Такими активами є сукупність матеріально-фінансових ресурсів, які використовують у господарській діяльності підприємства у натуральній формі протягом тривалого часу (більше року) і мають значну вартість, а також можуть відчужуватися у підприємницьку діяльність інших підприємств.

Вартість необоротних активів відшкодовується по мірі реалізації продукції, дохід від якої формується з певної їх частини. Це вказує на те, що необоротні активи у процесі господарювання також обертаються, однак проміжок часу, за протягом якого вони здійснюють повний оборот, перевищує один операційний цикл. Отже, всі активи підприємства у процесі використання обертаються, і тільки порядок їх відображення відрізняється.

Як свідчать дані Державної служби статистики України основні засоби складають значну частку в необоротних активах вітчизняних підприємств (близько 70%), а тому вимагають особливої уваги під час проведення аудиту і аналізу фінансової звітності. Означене вимагає з'ясування сутність даної економічної категорії.

Основні засоби, які беруть участь у виробництві, є матеріальною основою продуктивних сил, а їх наявність та склад відображає економічний потенціал

суспільства. Основні засоби, яких використовують у невиробничій сфері, формують умови і сприяють росту рівня науки та культури, покращенню здоров'я і соціальному розвитку країни. Таким чином, основні засоби є основою матеріально-технічної бази підприємств.

З позиції економічної теорії, основні засоби є частиною постійного виробничого капіталу підприємства, який набуває форми засобів праці і поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлену продукцію [63].

У процесі кругообороту основні засоби проходять такі дві стадії. На першій стадії – основні засоби у процесі використання у вигляді амортизації переносять частину своєї вартості на готові вироби. Цей процес відбувається протягом багатьох виробничо-комерційних циклів і триває до повного зносу їх окремих видів. На другій стадії під час процесі реалізації продукції амортизаційні відрахування накопичується на підприємстві у формі зносу основних засобів.

Час, протягом якого відбувається повний цикл кругообороту вартості конкретних об'єктів основних засобів, відображає термін їх служби.

Основні засоби як частина необоротних активів є менш ліквідні, ніж складові оборотних. Для їх продажу потрібен певний час і додаткові витрати.

Вивчення літературних джерел свідчить, що дефініція «основні засоби» досить по-різному трактується науковцями. Систематизацію їх тлумачень подано у табл.1.1. Тракткування сутності основних засобів нормативно-правовими актами подано у табл. 1.2.

Інформація відображена у табл. 1.1 свідчить, що незважаючи на певні відмінності у трактування дефініції «основні засоби», практичні усі науковці беруть за основу визначення, яке містить П(С)БО 7 «Основні засоби».

Таблиця 1.1.

Підходи до визначення дефініції «основні засоби»

Автор підходу	Визначення
Бабаєв Ю. А. [2]	Основні засоби - це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців
Бабяк Н. Д. [3]	Основні засоби - засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди
Борисов А. Б. [11, с. 487]	Основні засоби - засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Характерною особливістю основних засобів є участь в процесі виробництва тривалий час, протягом багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переноситься на продукцію, що виготовляється.
Бутинець Ф. Ф. [15, с. 125]	Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).
Дем'яненко М. Я. [86]	Основні засоби - це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи» (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності(виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал. Засоби - це прийоми, дія, знаряддя, гроші, матеріальні цінності, речі, устаткування, будь-яке добро, яке використовується для досягнення певної мети.
Кузнецов В., Михайленко О. [36, с. 347]	Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік)
Сердюк В.Н. [75, с. 125]	Основні засоби - засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл, якщо він більший за рік) в первісній натуральній формі як засоби праці (машини,обладнання, прибори та інструменти) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар)

Проаналізувавши підходи різних фахівців узагальнимо важливі ознаки основних засобів: це матеріальні активи, які є майном юридичної особи і застосовується нею у процесі господарювання; володіють тривалим терміном використання (більше одного року, або одного операційного циклу), схильні до фізичного та морального зносу, мають специфічний характер кругообороту і відтворення вартості через поступове нарахування амортизації з віднесенням її на поточні витрати підприємства, і в собівартість продукції (робіт, послуг).

Таблиця 1.2

Визначення поняття «основні засоби» у нормативних документах

Нормативний документ	Визначення
П(С)БО 7 «Основні засоби»[67]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство 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)
Податковий кодекс України[64]	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 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»[43]	Основні засоби - це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Підтримуємо думку науковців, що використання терміну «необоротні активи» до основних засобів спотворює економічну сутність кругообороту

капіталу на підприємстві, який перебуває у постійному русі. Різниця полягає тільки у способі перенесення вартості на виготовлену продукцію. Якщо оборотні активи переносять свою вартість повністю лише за один виробничий цикл, то основні засоби – поступово, за кілька циклів.

Порівнюючи визначення подані у табл.1.1 і 1.2, можна відмітити деяку розбіжність між обліковим і податковим тлумаченням основних засобів. Це стосується вартісного обмеження активів, які відносяться до складу основних засобів залишилося. Згідно Податкового кодексу основні засоби мають вартісну межу, що складає 6000 грн., а у фінансовому обліку вартісну межу підприємство встановлює самостійно і вказує її в наказі про облікову політику на підставі економічної доцільності. Крім того, у Податковому кодексі акцентується увага лише на матеріальних активах, які беруть участь у господарській діяльності. Це означає, що для фіскальних цілей враховуються тільки виробничі «основні засоби». Що ж до П(С)БО 7, то основні засоби діляться як на виробничі, так і невиробничі. Таким чином, визначення основних засобів, які подане у Податковому кодексі слугує лише для реалізації фіскальних цілей і не відповідає економічній сутності явищ. Внаслідок нечіткості у термінології у практичній діяльності досить часто відбувається підміна облікових термінів податковими, що зумовлює спотворення показників фінансової звітності. У зв'язку з цим важливо, щоб ведення фінансового обліку базувалося на категоріях облікових стандартів, які мають економічний зміст.

Порівнюючи дефініції, представлені в П(С)БО 7 і МСБО 16 «Основні засоби», можна зробити висновок про їх схожість, яка зумовлена тим, що підставою для формування національних стандартів бухгалтерського обліку були міжнародні стандарти. Згідно вимог М(С)БО 16 «Основні засоби» [43] і П(С)БО 7 «Основні засоби» [67] основним критерієм визнання активу основним засобом є термін корисного використання.

Для більш детального вивчення та розкриття сутності основних засобів розглянемо їх перелік за основними класифікаційними ознаками.

Вивчення економічної літератури дає можливість стверджувати про існування різних позицій науковців щодо кількості і складу ознак, за якими слід класифікувати основні засоби.

Проаналізувавши класифікаційні ознаки, що виділяються різними авторами [22; 33; 39; 83;], подамо наступну класифікацію основних засобів, доповнивши її деякими класифікаційними ознаками. Класифікація повинна бути не тільки теоретично та методично обґрунтованою, але і придатною для практичного використання.

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства основні засоби ділять на операційні і інвестиційні [74].

Серед основних засобів, які обслуговують операційну діяльність є ті, які безпосередньо використовуються у виробництві і, ті які потрібні не виробничій для здійснення соціально-культурних функцій. Окремо виділяють основні засоби, які тимчасово не використовуються, і знаходяться на консервації, реконструкції.

Вважаємо недоцільним спільне відображення у балансі виробничих і невиробничих основних засобів, оскільки останні є активами, які тільки характеризують матеріальні цінності підприємства, а не виконують функцій засобів праці та не відображають його виробничі потужності. Через це пропонуємо невиробничі основні засоби, які безпосередньо не задіяні у виробничому процесі, але знаходяться у їх володінні виокремлювати зі складу основних засобів і показувати в балансі окремим рядком.

Інвестиційні основні засоби характеризують групу довгострокових активів підприємства, які є результатом реального інвестування (незавершені капітальні інвестиції) або передаються в операційну оренду (інвестиційна нерухомість).

Реальні інвестиції здійснюються підприємствами у різних формах, основними серед них є [16]:

- придбання цілісних майнових комплексів, яке є інвестиційною операцією великих підприємств, яка дозволяє здійснити товарну або

територіальну диверсифікацію їх діяльності. Використання даної форми реальних інвестицій допомагає одержати «ефект синергізму. Його сутність полягає у рості ринкової вартості підприємства завдяки підвищенню ефективності використання загального потенціалу, розширення номенклатури продукції, взаємодоповнення технологій, можливостей зниження розміру операційних витрат, спільного використання збутової мережі і інших факторів;

- нове будівництво, яке є інвестиційною операцією, пов'язаною з будівництвом нового об'єкту. Як правило, воно здійснюється підприємством при збільшенні обсягів операційної діяльності, галузевій, товарній або територіальній диверсифікації;

- реконструкція, яка є інвестиційною операцією, пов'язаною з осучасненням виробничого процесу з використанням інновацій. Її проводять відповідно до плану реконструкції підприємства для радикального росту виробничого потенціалу, суттєвого поліпшення якості продукції, застосування ресурсозберігаючих технологій і т.д.;

- модернізація, яка є інвестиційною операцією, яка здійснюється через моральний знос основних засобів і полягає в удосконаленні та приведенні активної частини основних засобів, у стан, який відповідає сучасному рівню технологічних процесів на підставі конструктивних змін ;

- оновлення окремих видів обладнання, яке є інвестиційною операцією, пов'язаною з їх заміною через фізичний знос чи придбанням нових видів для збільшення обсягів діяльності. Однак така операція не змінює технологічний процес. Таке оновлення окремих видів обладнання є процесом простого відтворення активної частини основних засобів.

Оновлення основних засобів підприємства може також відбуватися у вигляді [83] :

- поточного ремонту, який дозволяє частково відновити основні засоби;
- капітального ремонту, який є процесом значного відновлення основних засобів з частковою заміною їх окремих елементів;

За характером джерел фінансування основні засоби можуть бути власні або орендовані.

Власні основні засоби належать підприємству на правах власності і показуються ним у складі необоротних активів Звіту про фінансовий стан. Орендовані основні засоби відображають групу активів, які підприємство використовує згідно з договором оренди. Основні засоби які залучаються на умовах фінансової оренди відображають на балансових рахунках, а операційної – на позабалансових.

У залежності від можливості використання основні засоби поділяють на такі, які використовуються :

- у виробничому процесі (відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»);
- для реалізації (відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»);
- у інвестиційній діяльності (відповідно до П(С)БО32 «Інвестиційна нерухомість»).

Основні засоби, які утримуються для продажу мають відповідати таким вимогам [74]:

- економічні вигоди мають бути отримані від їх продажу, а не від застосування за призначенням;
- готовність до продажу у їх теперішньому стані;
- продаж має бути здійснений не довше, ніж за рік з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- висока ймовірність продажу.

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельної ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання продукції, товарів,

надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [50].

За станом зношуваності основні засоби варто поділяти: на нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні. Такий поділ основних засобів допоможе акціонерам і іншим користувачам постійно отримувати інформацію про стан основних засобів, необхідність їх оновлення. Також вона є корисною під час прийняття рішення про проведення переоцінки майна.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» [29]. Даний рахунок включає 9 субрахунків, які відображають такі групи основних засобів: інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди і передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

На основі аналізу існуючої класифікації пропонуємо вилучити субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» зі складу рахунку 10 «Основні засоби» і вести їх до складу рахунку 11 «Інші необоротні активи». Ця пропозиція базується на неможливості формулювання інвентарного об'єкту до даного субрахунку, оскільки у даних об'єктів відсутня матеріально-речова форма. А це не властиво для такої економічної категорії, як основні засоби.

Для поліпшення процесу управління основними засобами пропонуємо доповнити класифікацію основних засобів низкою кваліфікаційних ознак. А саме за значимістю варто виокремлювати основні засоби на суттєві і несуттєві (залежно від частки їх вартості у загальній вартості основних засобів); за станом зношення – на нові, придатні, застарілі, які підлягають заміні. Виділення таких класифікаційних ознак дозволить користувачам отримувати інформацію про стан основних засобів і необхідність їх оновлення, обґрунтовувати рішення про проведення переоцінки.

1.2. Порядок визнання основних засобів як активів і їх вартісне оцінювання

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» при визнанні активів необхідно брати до уваги наступні три критерії [50]:

- виникнення у результаті минулих подій (значить факт господарської діяльності, яке забезпечує права на вигоду і контроль над нею, уже відбувся). Майбутні операції чи події не зумовлюють появу активів, а тому намір придбати основні засоби не є критерієм їх визнання;

- здійснення контролю підприємством. Контроль на ресурсами з боку підприємства відображає право контролювати майбутні вигоди, які очікують від використання цих ресурсів;

- майбутня економічна вигода, яка втілюється в активі, характеризує потенціал, який сприяє прямому чи опосередкованому надходженню грошових коштів на підприємство. Пряма економічна вигода від використання активу пов'язана з надходженням грошових коштів, за які потім придбаваються інші, необхідні для господарювання активи. Вони, у свою чергу, у майбутньому сприяють додатковому надходженню грошових коштів. Опосередкована вигода пов'язана з отриманням активів чи погашення зобов'язань у результаті проведення негрошових операцій, зокрема бартерних операцій тощо.

Надходити і вибувати активи можуть різними шляхами (див. рис.1.1). Шляхи вибуття основних засобів можна об'єднати у дві групи: списання (ліквідації) і передача фізичним або юридичним особам. Група списання є ліквідацією основних засобів через непридатність, моральний або фізичний знос, знищення внаслідок аварії, стихійних лих або інших форс-мажорних подій, невідповідність критеріям визнання активом. Група передачі іншим фізичним чи юридичним особам відображає безоплатну передачу, повернення засновнику або правонаступнику, обмін на неподібні та подібні активи, продаж, внесок до статутного капіталу інших підприємств.

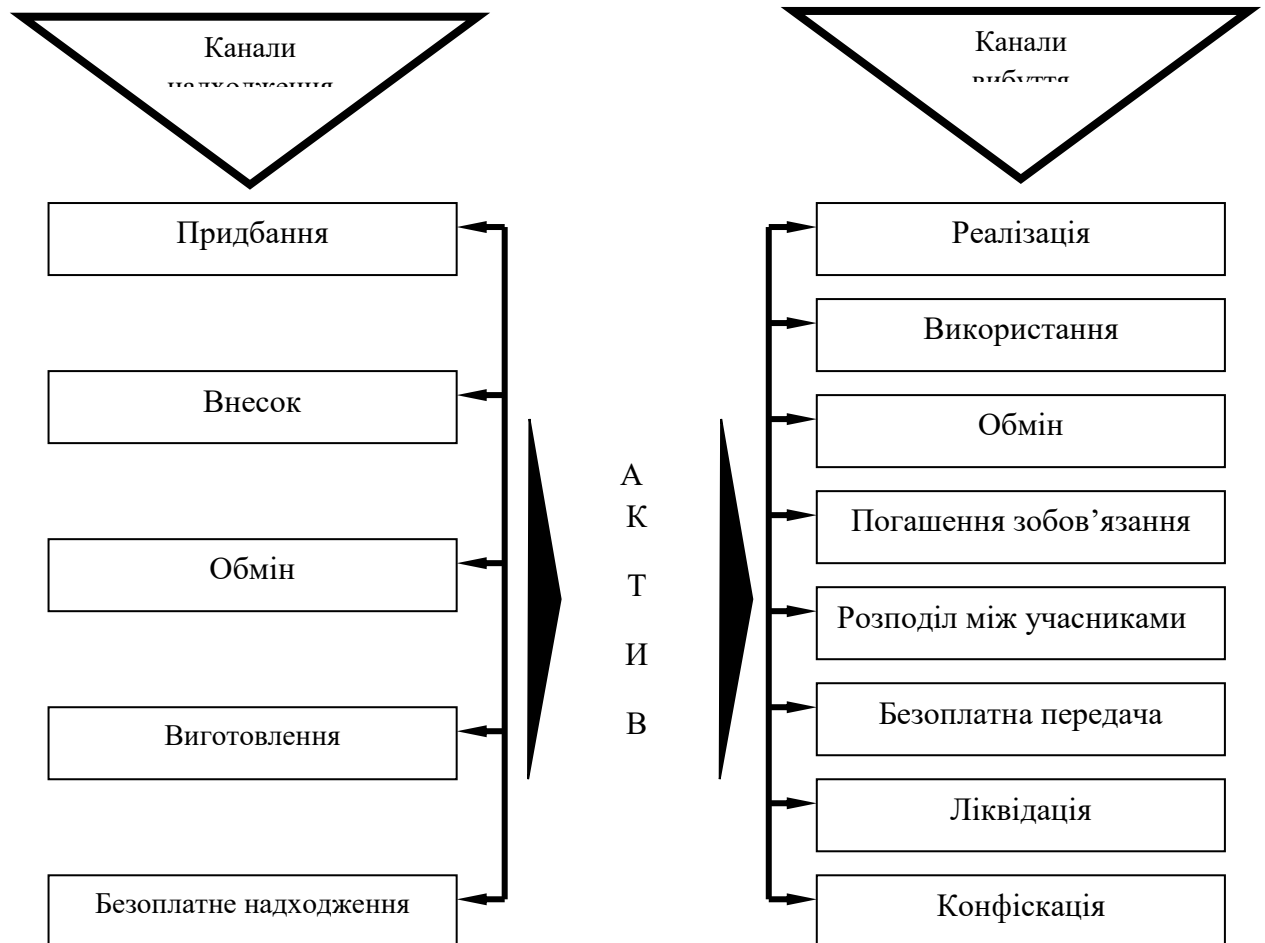


Рис. 1.1 Основні канали надходження та вибуття активів

У працях науковців пропонують розглядати шляхи вибуття основних засобів з підприємства з позиції отримання економічних вигод [28]:

- операції, які передбачають отримання економічних вигод;
- операції, які передбачають втрати від їх здійснення;
- операції, які передбачають призупинення надходження економічних вигод.

Передача основних засобів іншим фізичним або юридичним особам веде до отримання економічних вигід або до понесення витрат. Продаж за грошові кошти, передача у фінансову оренду, внесок до статутного капіталу іншого підприємства дозволяють отримувати економічні вигоди, а безоплатна передача, виявлені нестачі під час проведення інвентаризації, списання у зв'язку з невідповідністю визнання активами тощо – до понесення витрат.

Списання (ліквідація) основних засобів, як правило, пов'язане з операціями, які ведуть до понесення витрат. Хоча існують операції, які одночасно супроводжуються отриманням певних вигод (зокрема, оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації об'єкта, чи отримання інших активів у ході проведення операцій обміну).

Вилучення основних засобів з господарської діяльності може бути пов'язане з вилучення об'єктів засновниками, і це веде до зменшення величини власного капіталу підприємства. Можливе тимчасове вилучення у зв'язку з скороченням виробництва чи необхідністю проведення заходів з поліпшення об'єктів, яке потребує тривалого часу (капітальний ремонт, реконструкція тощо).

Витрати, які пов'язані з придбанням або створенням активів та не відповідають вище перерахованим критеріям, не повинні відображатися у балансі, а мають включатися до складу витрат звітного періоду, і показуватися у звіті про фінансові результати.

Важливими питаннями обліку основних засобів є їх оцінювання. Невірне оцінювання основних засобів зумовлює наявність помилок в обчисленні сум зносу, що з спотворює собівартість продукції. А це, у свою чергу, є причиною перекручень при визначенні показників прибутку і показників, які лежать в основі розрахунку ефективності виробництва. Враховуючи, що оцінка є однією з основних категорій економіки, достатньо важливим є аналіз і систематизація підходів до вартісного виміру основних засобів.

Основні засоби визнають і відображають у балансі у вартісному вираженні з використанням певної бази оцінки. В облікових стандартах передбачені різні види оцінки.

Первісна вартість є історичною або фактичною вартістю основних засобів, яка відображає суму грошових коштів або справедливую вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для їх придбання (створення).

Перелік витрат, які включаються та не включаються до первісної вартості основних засобів, наведено на рис. 1.2.

Витрати, які включаються до первісної вартості основних засобів	
Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)	Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження	Суми непрямих податків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети	
Витрати, які не включаються до первісної вартості основних засобів	
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом (виключення складають витрати на створення кваліфікаційного активу)	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації

Рис. 1.2. Витрати, які формують первісну вартість основних засобів [19]

Основні засоби протягом усього терміну їх використання на підприємстві відображаються за первісною вартістю. Порядок її розрахунку залежить від шляхів надходження основних засобів. Методика формування первісної вартості основних засобів при надходженні їх на підприємство відображена у вигляді схеми (рис. 1.3.).

Під справедливою вартістю основних засобів розуміють суму грошових коштів, за якою може бути проведений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [67]. Таке визначення свідчить про те, що справедливою вартістю об'єкта є його ринкова вартість. Для її визначення залучаються професійні оцінювачі. Ринкова вартість активів визначається трьома методами, які регламентуються національними стандартами з оцінки майна. Це витратний, ринковий і дохідний.

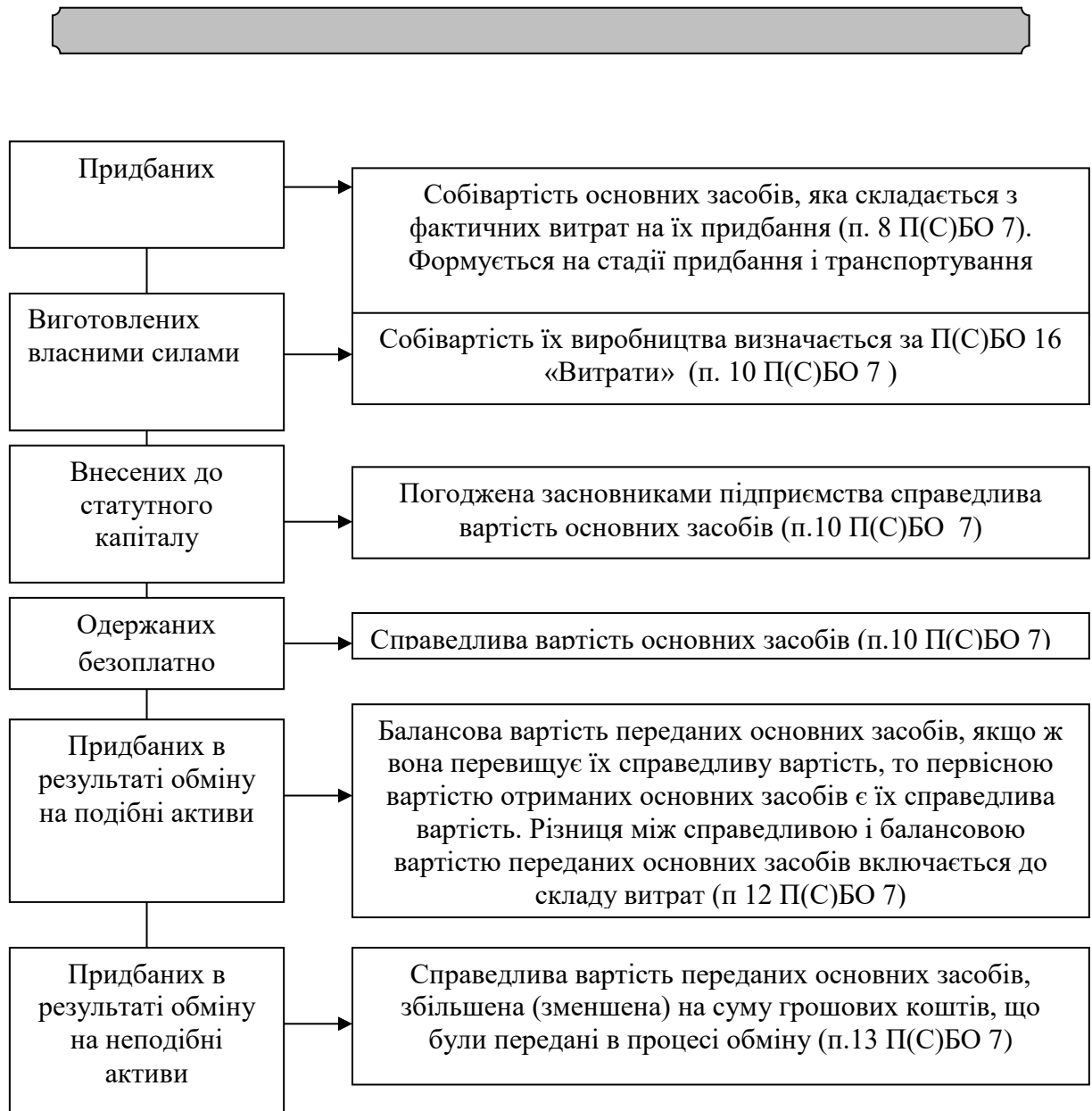


Рис. 1.3. Порядок формування первісної вартості основних засобів [16; 67]

Основними методами витратного підходу є [33]:

- метод прямого відтворення. Цей метод полягає у визначенні вартості відтворення об'єкта, а саме – витрат, які у сучасних умовах потрібно понести для створення об'єкта ідентичного за конструкторськими, функціональними та іншими даними з об'єктом оцінки з врахуванням такого ж рівня зносу;
- метод заміщення. Цей метод полягає у визначенні вартості заміщення, а саме розміру витрат, необхідних для створення нового об'єкта, який є схожим з об'єктом оцінювання і є його рівноцінною заміною. Рівень зносу нового об'єкта повинен відповідати оцінюваному.

- ринковий підхід вимагає визначення ринкової вартості об'єкта шляхом зіставлення його аналогічними об'єктами, які були недавно були продані. Для цього аналізуються ціни продажу і пропонування подібних об'єктів. По мірі того, як об'єкт оцінки відрізняється від аналогічного, у ціну останнього вносять поправки з тим, аби розрахувати ціну, за якою він міг бути проданий, якби володів тими ж характеристиками, що і об'єкт оцінювання. При визначенні ринкової вартості об'єкта оцінки розрахунки узагальнюються з врахуванням поправок.

В основу дохідного підходу покладено очікування майбутніх доходів від володіння ним. Описуюча модель дохідного підходу у загальному вигляді може бути сформульована таким чином: «жоден потенційний покупець (інвестор) не заплатить за об'єкт оцінки суму більшу, ніж поточна вартість майбутніх доходів, від його використання» [33].

Якщо отримати інформації про ринкову вартість об'єктів через їх специфічні особливості неможливо, то вони обліковуються за переоціненою вартістю з урахуванням фактичного зносу.

Переоцінену вартість основних засобів отримують після їх переоцінки. Як правило, переоцінюють об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої (ринкової). Визначати межу суттєвості і приймати рішення про доцільність переоцінки мають право самі господарюючі суб'єкти. Переоцінювання проводять за рішенням керівництва, які оформляються наказом по підприємству. Такі операції можуть приводити до збільшення первісної вартості основних засобів та їх зносу, тобто до дооцінки, і операції з її зменшення, тобто уцінки.

Переоцінюючи основні засоби, враховують ще динаміку їх корисності. Під зменшенням корисності потрібно розуміти втрату економічної вигоди у сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Під збільшенням корисності – навпаки, тобто це отримання економічної вигоди у розмірі, що дорівнює перевищенню залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування [67].

Якщо від переоціненої чи первісної вартості основних засобів віднімають ліквідаційну, то отримують вартість, яка амортизується.

Ліквідаційну вартість відображає сума коштів чи вартість інших активів, які підприємство передбачає отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисної експлуатації за вирахуванням витрат, які пов'язаних з продажем чи ліквідацією.

Ліквідаційна вартості і вартість, яка амортизується мають розрахунковий характер, адже їх розмір визначається приблизними розрахунками, а не безпосереднім виміром. Такі види вартостей дозволяють більш точно визначити ту частину вартості об'єкту, яку потрібно віднести на витрати протягом періоду його використання на підприємстві. При незначному розмірі, ліквідаційною вартістю можна знехтувати.

Залишкова (балансова) вартість основних засобів визначається шляхом вирахування з первісної вартості суму нарахованого зносу. А чиста вартість реалізації основних засобів є його справедлива вартість за мінусом очікуваних витрат на реалізацію.

1.3. Амортизаційна політика підприємства в системі інструментів його облікової політики

Прибутковість господарювання визначається не тільки правильним вибором виду діяльності, організацією виробництва, збуту продукції, а й організацією облікового процесу і обраної облікової політики підприємства.

Згідно ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які застосовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [27]. Схоже визначення подається у МСБО 8, а саме: облікова політика є конкретними принципами, основою, домовленості, правилами і практикою, які використовуються суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Підприємство формує облікову політику самостійно з врахуванням особливості галузі і власних особливостей діяльності відповідно до статутних документів за погодженням власника (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою). Однак рівень свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежується державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка складається з переліку методик і облікових процедур [64].

Амортизаційна політика є складовою облікової та базується на нормативно-правових актах. Вона дозволяє головному бухгалтеру обирати методи нарахування амортизації, встановлювати вартісні межі, які визначають об'єкти основних засобів, малоцінних матеріальних необоротних активів, строки корисного використання, їх ліквідаційну вартість. Основні складові амортизаційної політики підприємства подано на рис. 1.4.

Як вже зазначалося, у фінансовому обліку відсутній вартісний критерій для класифікації активів як основних засобів. Однак, у Податковому кодексі його значення вказане і складає 6000 грн. Через ріст вартісної межі більша кількість об'єктів може відноситися до малоцінних необоротних матеріальних активів і, відповідно, амортизуватися методами «50% на 50%» або «100%» вартості, яка амортизується. Означене дозволяє впливати на суму нарахованої амортизації.

При формуванні амортизаційної політики підприємству потрібно розрахувати ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів. Відсутність чітких алгоритмів розрахунку дозволяє підприємству варіювати її розміром на свою користь. Оскільки визначення ліквідаційної вартості носить суб'єктивний характер, то орієнтиром при цьому можуть бути такі підходи:

– ліквідаційна вартість може визначатися вартістю матеріальних ресурсів, які очікують отримати і оприбуткувати у результаті ліквідації основного засобу;

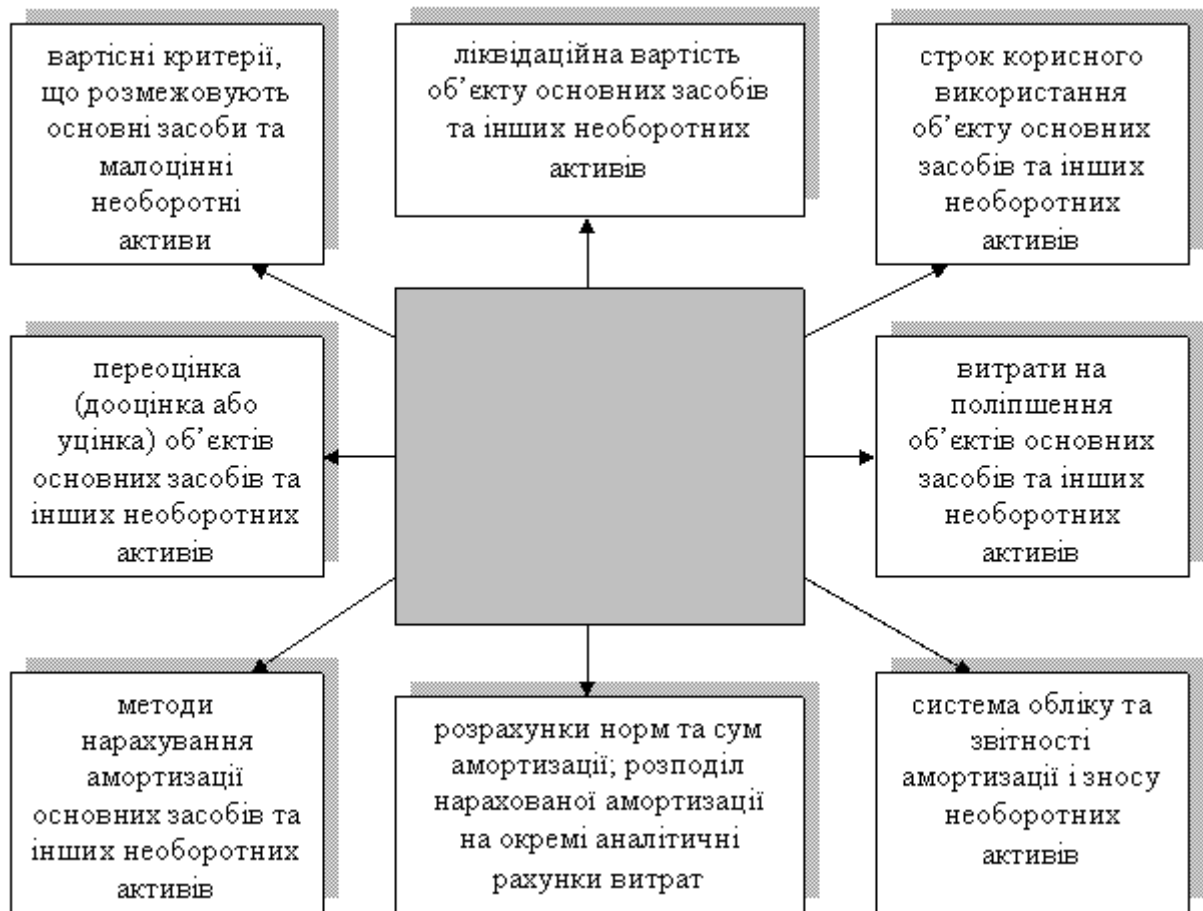


Рис. 1.4. Основні складові амортизаційної політики підприємства [24]

- ліквідаційна вартість може визначатися на рівні вартості схожого активу, який використовувався у схожих умовах і строк корисного використання якого закінчився;
- ліквідаційна вартість може встановлюватися як норматив у відсотка від первісної вартості основного засобу (наприклад 10-16%).

Важливою складовою амортизаційної політики є встановлення терміну корисного використання об'єктів основних засобів. При його встановленні враховують корисність об'єкта для конкретного підприємства. Термін може бути коротшим або довшим від нормативного (технічного, економічного) строку використання. Досить часто такий строк визначається стратегічними цілями розвитку і фінансовим станом підприємства. Варто зазначити, що

термін експлуатації об'єктів, встановлений у ході формування облікової політики може переглядатись.

На відміну від П(С)БО 7, у Податковому кодексі України встановлено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів (див. табл.1.3).

Таблиця 1.3

Групи основних засобів за Податковим кодексом України [64]

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Одне із основних питань амортизаційної політики – вибір методів нарахування амортизації. Вони забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів основних засобів впродовж строку їх корисного використання, тобто від застосованого методу залежить порядок розподілу амортизаційних сум по роках. Визначення амортизаційних сум здійснюється методами визначеними національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності з урахуванням обмежень, які встановлені Податковим кодексом України.

Відповідно до норм Положень (стандартів) бухгалтерського обліку амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого [67]. Основними факторами, які визначають вибір методу нарахування амортизації, є інтенсивності фізичного та морального зносу основних засобів, а також обрана стратегія управління щодо їх оновлення (табл. 1.4).

При використанні прямолінійного методу річна сума амортизації розраховується діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний термін корисного використання об'єкта основних засобів. Цей метод є найпростішим і широковживаним, бо місячна сума амортизації є завжди однаковою. Прямолінійний метод доцільно використовувати при нарахуванні амортизації пасивної частини основних засобів, адже їх стан майже завжди визначається терміном корисного використання. До таких основних засобів, зокрема, можна віднести будівлі і споруди, меблі.

Метод зменшення залишкової вартості ґрунтується на тому, що протягом терміну експлуатації основні засоби різняться продуктивністю і корисністю. Спочатку їх корисність максимальна, однак згодом вона поступово зменшується і в останній рік розрахунок амортизаційних сум буде найменшим. Це зумовлено не тільки фізичними властивостями об'єкта, але і життєвим циклом товарів.

Таблиця 1.4

Методи нарахування амортизації основних засобів і фактори, пов'язані з їх використанням [82]

№	Метод амортизації	Фактори експлуатації об'єкта основних засобів, що впливають на очікуваний спосіб отримання економічних вигід від його використання
1	Прямолінійний	Рівномірна експлуатація об'єкта, пов'язаного з виробництвом різномірної продукції. Незначний моральний знос
2	Зменшення залишкової вартості	Об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції. Швидкий фізичний і моральний (або тільки моральний) знос. Необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	Об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції. Швидкий фізичний і моральний (або тільки моральний) знос. Необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів
4	Кумулятивний	Об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції. Швидкий фізичний і моральний (або тільки моральний) знос. Необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів Строк експлуатації вимірюється цілим числом років
5	Виробничий	Об'єкт використовується для виробництва одного виду продукції або надання тих самих послуг. Нерівномірна експлуатація об'єкта. Строк корисного використання об'єкта безпосередньо визначається його ресурсом: кількістю випущених за його допомогою одиниць продукції, пробігом, годинами праці тощо. Кількість планової і випущеної продукції з використанням об'єкта надійно вимірюється. Роль морального зносу незначна

Розрахунок річної норми амортизації у відсотках за даним методом здійснюється як різниця між одиницею і результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта із результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість [82]. Метод зменшення залишкової вартості відрізняється істотною диспропорцією між щорічними амортизаційними відрахуваннями. При його використанні має місце стрімке скорочення щорічних сум амортизаційних відрахувань.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості об'єкта на початок

звітнього року чи первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і подвоєної річної норми амортизації. Річна норма амортизації розраховується діленням 100 на кількість років корисної експлуатації об'єктів основних засобів.

Розрахунки при використанні кумулятивного методу є нескладними і ефективними. Метод дозволяє здійснити повне відшкодування вартості об'єкта, який амортизується до кінця терміну корисного використання, однак має певний недолік. При його застосуванні не завжди вдається дотримуватися принципу відповідності: часто сума амортизації, яка визнана витратами поточного періоду, не відповідає фактичній експлуатації основних засобів, а тому не відповідає одержаним доходам. Це один із методів прискореної амортизації, який дозволяє нараховувати велику суму амортизації у перші роки експлуатації із поступовим її зменшенням.

Виробничий метод застосовують, як правило, до активної частини основних засобів, які використовуються нерівномірно. Метод базується на тому, що нарахована амортизація визначається обсягом продукції, виготовленої об'єктом. Для цього важливо володіти інформацією про розрахунковий сумарний розмір продукції у натуральних показниках за період корисного використання основних засобів і фактичну величину одиниць продукції у певному періоді.

При виборі, кожен із перерахованих методів вважається рівноцінним, однак має як переваги, так і певні недоліки. Порівняльна характеристика методів нарахування амортизації наведена у табл. 1.5. Аналізуючи дані таблиці, можна зробити висновок, що прямолінійний метод доцільно використовувати для тих основних засобів, які пов'язані з виконанням відносно постійного обсягу робіт і для них основним обмежуючим фактором є час використання, а не моральне зношення. Методи зменшення залишкової вартості і кумулятивний застосовують для тих об'єктів основних засобів, що швидко піддаються моральному зносу (зокрема, комп'ютерна техніка, сканери, принтери, цифрові

засоби). Метод прискореного зменшення залишкової вартості теж застосовують для комп'ютерної техніки, однак існують певні нормативні обмеження.

Таблиця 1.5

Порівняльна характеристика методів нарахування амортизації в Україні [32]

Метод	Переваги	Недоліки
Прямолінійний	Рівномірність розподілу суми амортизації між звітними періодами, простота розрахунку	Не враховує моральний знос, різницю виробничої потужності активів у різні роки експлуатації, необхідність підвищення витрат на ремонт і обслуговування в останні роки використання
Зменшення залишкової вартості	У перші роки нараховуються великі суми амортизації	Складна математична формула розрахунків, нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	В перші роки нараховуються великі суми амортизації, простота в розрахунку	Нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами
Кумулятивний метод	В перші роки нараховується великі суми амортизації, не має законодавчих обмежень	Явних недоліків немає
Виробничий метод	Економічна вигода об'єкта зменшується в зв'язку із його експлуатацію, а не у зв'язку з впливом на нього часу, як в усіх попередніх методах. В неробочі періоди нарахування амортизації не проводиться, значить не впливає на підвищення витрат на виробництво	Складність прогнозування виробітку на кілька років вперед. Припинення нарахування амортизації під час простою техніки, яка піддається зносу й у цей час

Для фіскальних цілей Податковим кодексом заборонено використання виробничого методу. Крім того встановлено обмеження щодо застосування певних методів для окремих груп основних засобів та інших необоротних активів. Так, метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби). На основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси) відповідно до пп. 145.1.7 Податкового кодексу амортизація не нараховується [64].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ЗАСОБІВ ПРАЦІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація аудиту основних засобів підприємства

Під організацією аудиту розуміють визначений аудиторською фірмою порядок та технологію здійснення перевірки для забезпечення максимальної ефективності аудиторської праці, скорочення витрат діяльності і отримання прибутку.

Аудиторська перевірка – це складний процес, який передбачає використання різних методів і застосування різних аудиторських процедур. Сукупність аудиторських процедур і їх послідовність впливає на об'єктивність результату, визначає трудомісткість, аудиторський ризик і т.д. Тому аудитор намагається оптимізувати свою роботу, плануючи її. Планування аудиту є одним з її обов'язкових етапів, який полягає у формуванні стратегії та тактики аудиту. Під останніми розуміють визначення обсягу перевірки, вибір методів і конкретних аудиторських процедур, послідовності їх. Здійснення. Сформована аудиторська практика (що відзначено також в МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності») виділяє у процесі планування ряд основних етапів, що виконуються в певній послідовності [44]:

- попереднє вивчення клієнта і його бізнесу (попереднє планування);
- оформлення відносин із клієнтом (складання і надання йому листазобов'язання, укладення договору) ;
- оцінювання надійності системи внутрішнього контролю клієнта;
- оцінювання складових аудиторського ризику;
- оцінювання рівня суттєвості (допустимої помилки);
- аналіз можливостей застосування статистичних або змістовних методів визначення очікуваної помилки;
- документальне оформлення результатів планування (складання меморандуму і плану(програми) аудиту.

У ході попереднього вивчення клієнта аудитор оцінює можливість здійснення аудиту, його обсяг та вартість, готує інформацію для наступних етапів планування. Через те, що такий етап передує укладення договору між аудитором та клієнтом, то він дістав назву «попереднього планування».

Інформація, отримана аудитором від час попереднього вивчення клієнта (попереднього планування), дозволяє йому визначити істотні умови договору з проведення перевірки (тривалість, вартість). Інші етапи планування (оцінка надійності системи внутрішнього контролю і т. д., аж до складання меморандуму і плану (програми) аудитор виконує після укладення договору. Вони відіграють роль підготовчих до безпосереднього проведення аудиторської перевірки.

Рекомендована послідовність етапів планування є обґрунтованою, бо укладення договору з клієнтом без його попереднього вивчення збільшує підприємницький ризик аудиторської фірми: клієнт може виявитися неплатоспроможним, недобросовісним і т. д. Виявлення подібних обставин у ході попереднього планування дозволяє аудитору вчасно відмовитися від укладення договору і уникнути можливих негативних наслідків (наприклад, фінансових санкцій, пов'язаних із одностороннім розірванням договору з ініціативи аудитора після початку робіт). Збитки, які у цьому випадку понесе аудитор, відмовившись від укладання договору залежно від результатів попереднього планування, як правило, невеликі, адже тривалість попереднього планування зазвичай є незначною.

Укладення договору з клієнтом після виконання всіх робіт з планування збільшує для аудитора його підприємницький ризик. Практика свідчить, що аудитор при первинному аудиті витрачає на планування, включаючи складання меморандуму і плану(програми), до 30 % часу, витраченого на аудит у цілому. Очевидно, що можлива відмова клієнта від укладення договору після такого значного обсягу робіт може завдати аудитору значні збитки. Тому доцільніше для аудитора оформити відносини із клієнтом, тобто укласти з ним договір,

після етапу попереднього планування. Це дозволить витрачений аудитором час на інші етапи планування врахувати при формуванні договірної ціни.

Розглянемо етапи планування аудиту детальніше.

Попереднє планування слід проводити з урахуванням рекомендацій, викладених у МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» та МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [44]. В ході попереднього планування аудитору необхідно одержати інформацію про ведення бізнесу клієнта, масштаби його діяльності, фінансовий стан; стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

З метою вивчення бізнесу клієнта аудитор знайомиться з організаційно-правовою формою і структура підприємства клієнта, його організаційно - управлінською ієрархією; видами діяльності, специфікою галузі; організацією і технологією виробництва; вимогами щодо до персоналу, принципами оплати праці; оцінює дотримання існуючого законодавства при здійсненні фінансових та господарських операцій .

У процесі попереднього обстеження клієнта, аудитор має вирішити про можливість застосування до нього принципу діючого підприємства. Це принцип значить, що підприємство продовжуватиме свою діяльність і надалі, а керівництво не має наміру протягом, принаймні, найближчих 12 місяців ліквідувати підприємство чи істотно скоротити його діяльність. Гарантія дотримання такого принципу дуже важлива для таких користувачів фінансової звітності підприємства-клієнта, як кредитори, позикодавці, постачальники , покупці продукції підприємства, тобто для осіб, які пов'язані з підприємством фінансовими та майновими відносинами. Через це на при попередньому обстеженні клієнта аудитору потрібно проаналізувати фінансовий стан підприємства і показники, які його визначають, а саме [65]:

- показники фінансової стійкості, ліквідності та рентабельності, оцінити їх динаміку ;
- показники ефективності використання капіталу;

- своєчасність виконання фінансових зобов'язань;
- показники обсягів продажу та їх динаміку ;
- наявність не врегульованих розбіжностей із державними органами або іншими економічними суб'єктами ;
- показники плинності кадрів та їх динаміку.

Важливою складовою робіт, яка проводиться у ході попереднього обстеження є оцінка аудитором стану системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві у клієнта. Адже результати таких робіт дозволяють оцінити аудиторський ризик і його складові (власивий, ризик контролю та ризик не виявлення); встановити масштаби перевірки (вид, обсяг і послідовність застосування аудиторських процедур), вартість перевірки; необхідність залучення експертів та ін. Через це у ході попереднього планування аудитор має вивчити і оцінити такі фактори, які визначають організацію, стан бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві, як [1]:

- форму ведення обліку, рівень його автоматизації;
- структуру облікової служби , організацію роботи бухгалтерії ;
- наявність відділу контролю;
- стан облікової документації (повнота , систематизація, т. д.);
- склад і якість організаційно-розпорядчої документації, що визначає діяльність бухгалтерії (наказ про облікову політику, положення про документообіг , робочий план рахунків , посадові інструкції і т. д.);
- кваліфікацію персоналу облікової і контрольної служб;
- участь головного бухгалтера в питаннях укладення угод, податкового планування і т. д.

Оцінюючи систему внутрішнього контролю, аудитор вивчає внутрішні правила і процедури контролю запроваджені керівництвом для запобігання та викриття помилок і фальсифікації облікових даних. Залежно від отриманої оцінки, аудитор визначає склад процедур, які потрібні виконати для отримання

достатнього рівня впевненості щодо достовірності фінансової звітності і ведення фінансового обліку на підприємстві відповідно до чинних законодавчо-правових актів. Якщо оцінка системи внутрішнього контролю виявиться низькою, тоді зростає кількість необхідних процедур.

У ході попереднього планування найчастіше використовуються наступні аудиторські процедури: спостереження; огляд; опитування, перегляд документів; аналітичні процедури.

Джерела отримання інформації про клієнта і його бізнес, про стан бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю узагальнено на рис. 2.1.



Рис. 2.1 Джерела інформації для попереднього обстеження клієнта [51]

Попереднє обстеження клієнта аудитор здійснює на основі методик, які розробляє самостійно. З метою одержання інформації, які б дозволили отримати дані про клієнта, сформувавши думку щодо системи обліку і внутрішнього контролю, визначитися з рівнем довіри до них, аудитором розробляються певні анкети тестів. У них містяться питання, на які аудитор має одержати відповіді.

Оцінювання внутрішнього контролю за операціями з основними засобами може здійснюватися зовнішніми незалежними аудитором за наступними напрямками [55]:

- перевірка наявності первинної облікової документації за всіма фактами господарської діяльності із цими активами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які є відповідальними їх за стан та рух;
- перевірка умов їх зберігання і використання;
- наявність потрібних дозвільних документів на здійснення операцій з основними засобами;
- періодичність проведення інвентаризації ;
- перевірка правильності ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів і т.п.

Приклад анкети оцінки системи обліку і внутрішнього контролю фактів господарської діяльності з основними засобами наведено у додатках А і Б.

Важливим завданням, що вирішується на етапі попереднього планування аудиту основних засобів є оцінка дотримання науково обґрунтованої класифікації основних засобів і визначення права підприємства на основні засоби. Аудитор має пересвідчитись, що у підприємства є всі законні підстави на володіння та використання цих активів. Головним доказом для об'єктів нерухомості та транспортних засобів виступають документи, що підтверджують право власності на них (договори купівлі-продажу, свідоцтво про право власності, технічні паспорти тощо).

Кожна класифікаційна ознака має своє змістовне навантаження. Аудитор, виходячи з отриманих результатів поділу основних засобів за класифікаційними ознаками, визначає ряд процедур, які треба застосовувати у процесі аудиту, а також виокремлює зони з найбільшим інформаційним ризиком появи шахрайства чи помилок.

Разом з оцінкою системи внутрішнього контролю аудитор має здійснити попередню оцінку аудиторського ризику і його складових. Ризик оцінюється з використанням як мінімум трьох градацій: високий, середній, низький. Властивий ризик, пов'язаний з аудитом операцій з основними засобами обумовлюється стадіями життєвого циклу підприємства-клієнта. Якщо оновлення основних засобів здійснюється активно, то необхідно насамперед перевірити своєчасність їх взяття на облік, початок нарахування амортизації, повноту оцінки. Якщо основні засоби не оновлюються, то варто вивчити операції пов'язані з їх ремонтом та своєчасним списанням. Властивий ризик істотно підвищується під час переоцінки основних засобів.

Після попереднього обстеження клієнта аудитор переходить до формування стратегії перевірки, яка передбачає:

- «сегментування» інформації, яка міститься в обліковій документації (облікова інформація розподіляється на ділянки, кожна з яких перевіряє певний виконавець);
- формування мета та завдань, які потрібно досягнути і виконати під час перевірки кожного сегмента,
- встановлення сукупності елементів для перевірки з метою виконання поставлених завдань;
- вибір аудиторських процедур, які необхідно здійснити для перевірки сукупності елементів, встановлення їх виду та методу застосування.

У ході розробки стратегії аудиторської перевірки сегменту «Основні засоби» повинні бути вирішені наступні завдання, пов'язані з перевіркою [77]:

- правильності віднесення цінностей до складу матеріальних необоротних активів, а останніх до складу основних засобів;

- правильності класифікації основних засобів;
- правильності відображення в обліку операцій з надходження і вибуття основних засобів, достовірності первинних даних відносно наявності і руху цих активів;
- повноти і своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах;
- правильності визначення первісної вартості основних засобів у результаті добудови, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації, правильності оцінки терміну корисного використання основних засобів;
- правильності проведення інвентаризації, переоцінки, нарахування амортизації та зменшення корисності основних засобів;
- правильності відображення в обліку орендних операцій з основними засобами;
- правильності достовірності відображення у фінансовій звітності інформації про основні засоби, дотримання облікової політики щодо їх обліку.

Стратегія аудиторської перевірки втілюється в розробці меморандуму. Він містить інформацію про: плановані трудовитрати; рівень (рівні) суттєвості; оцінку аудиторського ризику; терміни проведення перевірки; склад аудиторської групи; перелік сегментів аудиту із зазначенням термінів їх проведення та виконавців. Зміст Меморандуму визначається складністю поставленого клієнтом завдання, характером та розмірами його фінансово-господарської діяльності, наявністю пов'язаних сторін, використання ним комп'ютерних інформаційних технологій, необхідністю залучення сторонніх фахівців. Таким чином, результатом визначення загальної стратегії аудиту є меморандум попереднього планування, який у процесі його подальшого уточнення є своєрідним організаційним каркасом подальшої аудиторської перевірки.

На підставі меморандуму складається план (програма) перевірки, відображає детальний перелік змісту аудиторських процедур, терміни, обсяг і

конкретних виконавців. Програма аудиту відображає тактику перевірки. В ній чітко визначено: мета аудиту, основні ділянки роботи, характер і методи перевірки (суцільний, вибірковий, фактичний, документальний контроль і т.д.), тому вона є докладною інструкцією для аудитора на конкретній ділянці аудиту [1].

Проведення опитувань працівників підприємства може спонукати аудитора здійснити додаткові аудиторські процедури, оскільки може виникнути необхідність отримати дані про майбутні угоди, плани реалізації основних засобів, наявність основних засобів, які передані у заставу або наявність певних претензій з боку третіх осіб, судових позовів.

Аудиторська фірма, як правило, має у своєму розпорядженні план, який включає максимально можливий обсяг інформації. Володіючи такою програмою, аудитор може сформувавши тактику перевірки, викресливши з програми завдання, які є не актуальними для даного клієнта.

Варіант плану (програми) аудиторської перевірки основних засобів відображено в додатку В.

Після складання плану формують склад, призначають її керівника, що відповідає за проведення та результати аудиту. Між виконавцями розподіляються і закріплюються об'єкти перевірки. При формуванні аудиторської групи оцінюють рівень їх незалежності відносно до керівництва підприємства клієнта. Керівник перевірки доводить до відома всіх членів аудиторської групи покладені на них обов'язки і знайомить їх з фінансово-господарською діяльністю клієнта.

Аудитор планує свою роботу безперервно протягом усього часу виконання аудиторської перевірки. План аудиту може уточнюватися і переглядатися у зв'язку з певними обставинами або несподіваними результатами, отриманими в ході виконання аудиторських процедур. Причини внесення значних змін у уї документи аудитора повинні бути документально зафіксовані і можуть бути підставою для зміни умов договору на проведення аудиторської перевірки

Основними аудиторськими процедурами, які використовуються при аудиті основних засобів є: запит, фізична і документальна перевірки, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, аналітичні процедури. Їх зміст подано у на рис. 2.2.

Процедура	Сутність
Запит	- процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами.
Перевірка	- вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації; - перевірка матеріальних активів.
Спостереження	- охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами.
Зовнішнє підтвердження	- являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі.
Повторне обчислення	- незалежне повторення облікової процедури;
Повторне виконання	- незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
Аналітичні процедури	- оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

Рис.2.2. Сутність аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів згідно МСА [44]

Аудиторська перевірка є досить трудомістким процесом і вимагає обробки великих обсягів інформації. Це зумовлює необхідність застосування вибіркового дослідження при прийнятному рівні аудиторського ризику. Приклад робочого документу, яким узагальнено результати застосування атрибутивної вибірки для перевірки наявності актів приймання-передачі основних засобів за звітний період відображено у додатку Г.

Заключним етапом аудиту є узагальнення результатів перевірки, встановлення відповідно до МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвості виявлення помилок і порушень, а також формування аудиторського звіту, складовою частиною якого є аудиторський висновок. [44]. Порядок складання

аудиторського висновку регламентується МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [44].

2.2 Аудит наявності і руху основних засобів

Розпочинають проведення аудиторської перевірки з оцінки наявності і технічного стану основних засобів, перегляду документів, які їх характеризують і підтверджують право власності. Встановлення наявності основних засобів проводять на підстав фактичної (фізичної) перевірки на звітну дату через проведення інвентаризації чи спостереження за процесом її виконання працівниками підприємства. Коли дата укладання договору на проведення аудиту передувала даті проведення інвентаризації і аудитор міг спостерігати за нею, то отримання доказів щодо наявності основних засобів ґрунтується на результатах документальної перевірки операцій з їх руху після дати інвентаризації до звітної дати та проведення повторного обчислення сальдо відповідних субрахунків обліку.

Коли договір на аудит укладено після звітної дати, то аудитор фізично не може провести інвентаризацію або спостерігати за нею. За цих умов аудитор не може отримати прямих доказів щодо наявності основних засобів на звітну дату. Через це він має виконати альтернативні процедури, які передбачають проведення перевірки розпорядчих документів, які були підставою проведення інвентаризації, а також документів, які відображають результати інвентаризації (інвентаризаційні описи, звіральні відомості, протоколи засідання інвентаризаційної комісії). Метою виконання таких альтернативних процедур є формування висновку про надійність результатів інвентаризації.

Крім того аудитор враховує порядок організації матеріальної відповідальності за схоронністю активів, у тому числі орендованих; встановлює матеріально-відповідальних осіб і наявність укладених з ними договорів про повну матеріальну відповідальність; обстежує умови зберігання основних засобів, визначає періодичність проведення інвентаризації у рамках

внутрішнього контролю. Періодичність проведення інвентаризації встановлюється керівником підприємства, за винятком випадків, коли її проведення є обов'язковим. Така інформація дозволяє аудитору визначитися з рівнем довіри до результатів внутрішнього контролю, допомагає уточнити аудиторський ризик і, відповідно, вибрати потрібні аудиторські процедури.

Після вивчення інвентаризаційних матеріалів аудитор може здійснити вибірку інвентаризацію окремих об'єктів основних засобів за місцями використання та матеріально-відповідальним особами. До складу інвентаризаційної комісії варто включити інженера-механіка. Це дозволить з'ясувати рівень розукомплектування окремих об'єктів, встановити ті з них, які не використовуються або невстановлені, причини цього. При проведенні інвентаризація аудитор повинен керуватися Положенням з інвентаризації [69]. Особлива увага має бути приділена орендованим основним засобам, бо у практичній діяльності часто використовують фіктивні договори для нарахування орендної плати і привласнення коштів.

Інвентаризація дозволяє не тільки встановити факти нестач чи лишків активів, але і виявити ті з них, які втратили первісну якість і не можуть визнаватися активами; перевірити реальну вартість активів зарахованих на баланс; встановити дотримання правил утримання.

Методику проведення інвентаризації можна представити у таких етапах (рис. 2.3).

Фактична наявність основних засобів у ході інвентаризації відображається у інвентаризаційному описі. Ті основні засоби, які виявилися не придатними до експлуатації і не підлягають відновленню, включають в окремий опис. В описі вказують на час введення таких об'єктів в експлуатацію і причин, що зумовили їх непридатність. Якщо об'єкти пройшли відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, і це привело до зміни їх основного призначення, то воно має бути відображене в інвентаризаційному описі.

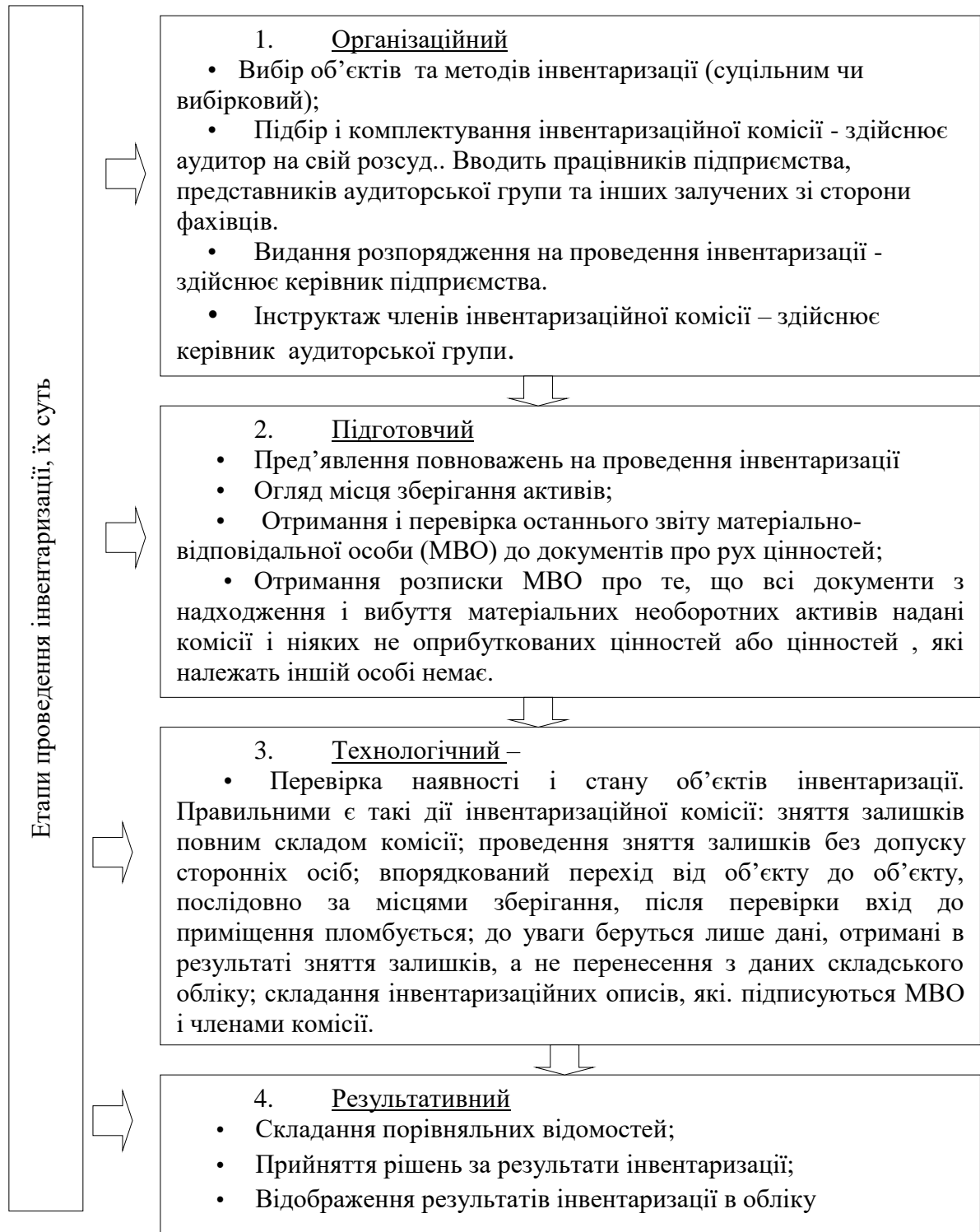


Рис. 2.3 Порядок проведення інвентаризації під час проведення аудиту [49; 78]

Інвентаризаційний опис на основні засоби, які передані в оренду, складають лише після отримання такого від орендаря. На основні засоби, які прийняті в оренду, інвентаризаційні описи складають окремо у двох

примірниках, один з яких передається орендодавцю. При цьому обов'язковому вивченню підлягають документи, які підтверджують факт одержання об'єктів в оренду.

Якщо у ході проведення інвентаризації виявлено невраховані активи, то встановлюють час їх надходження і особу за розпорядженням якої їх отримано, визначають джерело списання витрати на їх придбання. За наявності нестачі потрібно встановити причини їх виникнення. Такі ситуації вимагають отримання письмових пояснень матеріально відповідальних осіб. Вони в подальшому дозволяють встановити характер порушень та обґрунтованість прийнятих рішень.

Аудиторська практика свідчить, що при перевірці інвентаризаційних матеріалів найчастіше зустрічаються такі порушення [49]:

- відсутність підписів членів інвентаризаційної комісії на інвентаризаційних матеріалах;
- відсутність розписки матеріально-відповідальної особи і підписів на кожній сторінці інвентаризаційного опису;
- відсутність прописом загальної кількості об'єктів основних засобів і їх вартості активів на кожній сторінці інвентаризаційного опису;
- не підписані і незавірені членами комісії помилки та виправлення.

Оцінку стану основних засобів здійснюють шляхом звірки відповідності фактичного стану об'єктів технічним характеристикам, які містяться у паспортах та іншій технічній документації. Крім того визначають здатність об'єктів виконувати задані функції з урахуванням фактичного строку служби. Особливу увагу приділяють оцінці працездатності активної частини основних засобів, їх технічному стану та рівню завантаженню під час виробничого процесу. Така оцінка здійснюється з використанням аналітичних процедур. На підставі технічної документації та даних інвентарних карток аудитор кількісно оцінює стан окремих об'єктів основних засобів (або їх груп), використовуючи коефіцієнти оновлення, вибуття, зносу, придатності, інтенсивного і екстенсивного використання, а також показник середнього віку основних

засобів. В результаті аналізу аудитор може обґрунтовано охарактеризувати наявність і якість засобів праці підприємства. Їх розрахунок поданий у розділі 3.

Перевірка правильності визнання основних засобів активами базується на встановленні їх відповідності загальним критеріям. Такими критеріями, як уже вказувалося, є існування можливості отримання у майбутньому економічних вигід, пов'язаних з використанням таких активів і достовірного встановлення їх вартості. При застосуванні першого критерію аудитор має одержати підтвердження переходу до підприємства всіх ризиків і вигід, пов'язаних з використанням об'єкту основних засобів. Майбутні економічні вигоди від можуть бути одержані у формі доходу від реалізації продукції (робіт, послуг), економії витрат чи іншим шляхом. Застосування другого критерію вимагає від аудитора перевірки достовірності інформації про витрати на придбання або створення об'єкта. При недотриманні хоча одного із критеріїв, вартість об'єктів основних засобів не відображаються у балансі, а визнаються витрати витратами періоду. З цією метою використовуються такі процедури, як спостереження, запит, аналітичні процедури. Так, у випадку придбання основних засобів для яких відсутні реальні технологічні можливості, ці активи перестають бути джерелом економічної вигоди. Внаслідок цього виникає суттєвий ризик викривлення достовірності відповідних статей звітності.

Для встановлення правильності віднесення активів до складу основних засобів, порівнюють їх вартість, з вартістю, яка передбачена у наказі про облікову політику, уточнюють чи не відображаються на рахунку обліку основних засобів предмети, які повинні показуватися у складі малоцінних матеріальних необоротних активів.

Аудиторська практика показує, що суттєві порушення і помилки допускаються при оформленні руху основних засобів. Тому наступним етапом аудиту є встановлення правильності відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів. Перелік первинних документів, які відображають рух основних засобів подано на рис. 2.4.

Варто відзначити, що на відміну від інших матеріальних активів, обліку надходження основних засобів притаманні певні особливості. Наприклад, при надходженні (придбанні) основних засобів використовують прибуткові накладні, але ці документи не можуть служити підставою для оприбуткування та введення в експлуатацію цих активів.

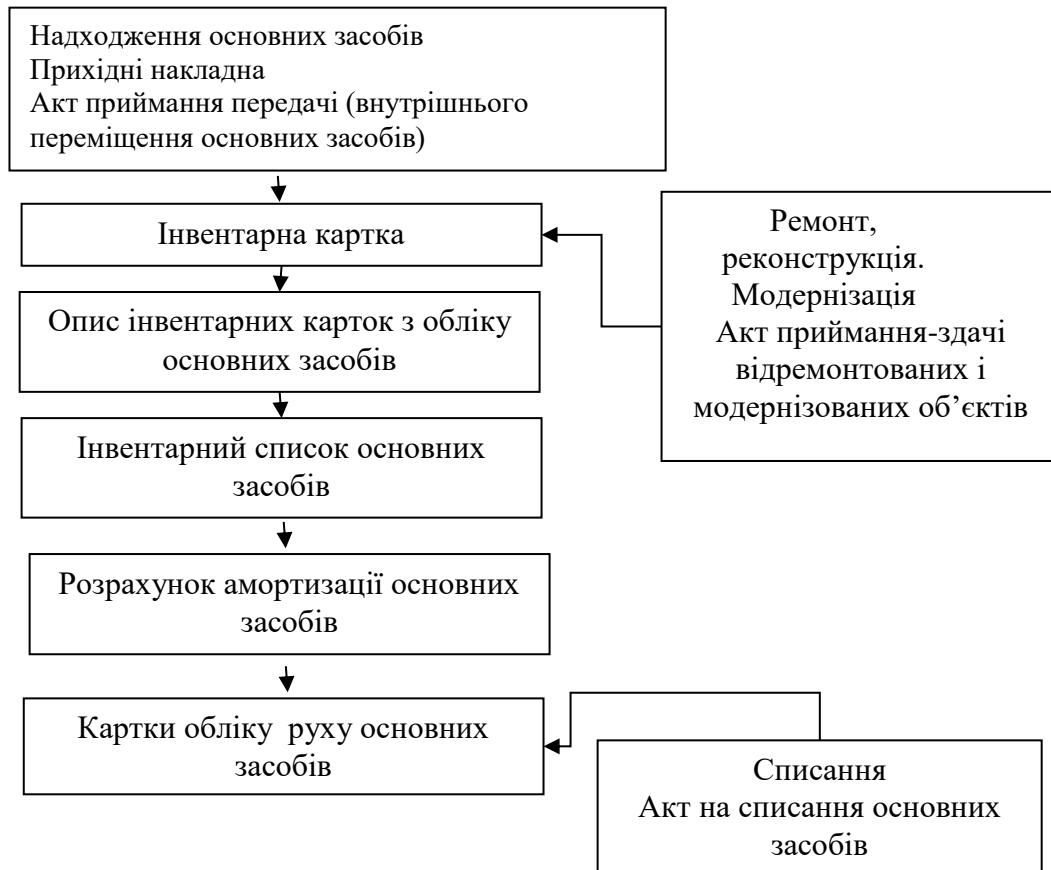


Рис. 2.4. Схема документообігу операцій з основними засобами [56]

Тільки акт приймання-передачі є первинним документом на основі якого здійснюється введення чи виведення основних засобів із експлуатації, а для їх передача іншому підприємству. Лише після цього розпочинається нарахування амортизації об'єктів основних засобів [56].

На кожен об'єкт заводиться інвентарна картка, яка є регістром аналітичного обліку основних засобів, і використовується для контролю їх наявності у місцях зберігання. З метою збереження інвентарні картки

реєструють у спеціальному описі. Дані, які містяться у даному документі, повинні відповідати записам в інвентарних картках обліку основних засобів.

«Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» використовують при оформленні приймання-передачі основних засобів із капітального ремонту, реконструкції та модернізації.

Зміни балансової вартості основних засобів може змінюватися внаслідок проведення протягом звітного року різних поліпшень об'єктів основних засобів. Проте не всі витрати на поліпшення можуть бути капіталізовані. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що веде до збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта (рис 2.5).

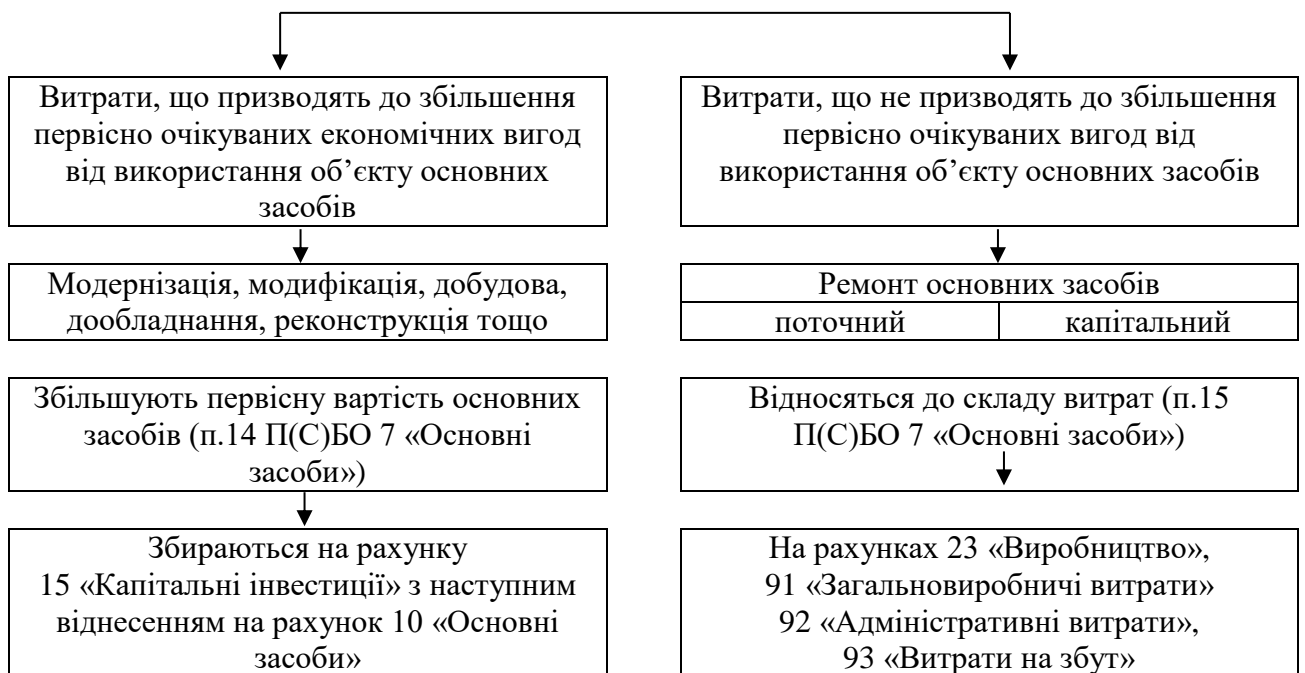


Рис. 2.5. Класифікація витрат на утримання основних засобів [84]

Підприємство повинно мати регламентовані процедури ідентифікації витрат на поліпшення основних засобів, які можуть збільшувати первісну вартість. Визначення того, що виконані роботи належать до модернізації, модифікації або реконструкції, залежить від технічних характеристик об'єкта

основних засобів і ґрунтується на використанні спеціальних знань, що виходять за межі компетенції працівників бухгалтерії.

Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості активів, а витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані до складу витрат. Тому перевірка операцій поліпшень передбачає застосування процедури документальної перевірки (повинен бути складений кошторис на проведення робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці). За необхідності до проведення аудиторських процедур залучають експертів.

Вибуття основних засобів здійснюється шляхом їх реалізації, безоплатної передачі, списання і ліквідації.

При перевірці операцій з реалізації або безоплатної передачі основних засобів потрібно ознайомитися з рішенням (дозволом) власника на такі дії, вивчити їх законність і доцільність; при крадіжках, псуванні – визначити рівень шкоди, завданої підприємству.

При перевірці ліквідації через зношення або пошкодження розглядають акти на ліквідацію основних засобів. У них має зазначатися первісна вартість об'єкта, який вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причина вибуття, витрати, пов'язані з вибуттям, фінансовий результат від списання об'єкта. Витрати, пов'язані з ліквідацією, а також вартість матеріальних цінностей отриманих під час ліквідації відображають в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта». На підставі акту у бухгалтерії здійснюється запис в Інвентарному списку основних засобів та вилучається відповідна інвентарна картка обліку основних засобів. Взаємна звірка документів на прибуткування і зворотної частини акту про ліквідацію дозволяє проконтролювати повноту і своєчасність оприбуткування корисних залишків на склад.

Аудитор встановлює причини та підстави для списання основних засобів (акти на дефектність, висновки компетентних органів), перевіряє повноту і

своєчасність відображення таких операцій на рахунках обліку. Для встановлення непридатності об'єктів основних засобів для подальшого використання, неможливості реалізації або неефективності відновлення, а також оформлення відповідної документації з ліквідації на підприємствах повинні створюватися постійно діючі комісії. У процесі перевірки потрібно з'ясувати чи існує на підприємстві така комісія, чи затверджений акт з ліквідації основних засобів керівником підприємства, чи зроблена відмітка у бухгалтерії про факт вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

Якщо основні засоби реалізують на сторону, то аудиту слід перевірити повноту, своєчасність надходження виручки на поточний рахунок. Це здійснюють на основі взаємного контролю первинних документів, які засвідчують реалізацію (товарно-транспортні накладні, накладні) з документами, які засвідчують факт надходження грошей (касова книга, виписка банку).

При веденні обліку в умовах комп'ютерної обробки даних внесення інформації про основні засоби до інформаційної бази здійснюється на підставі електронних документів, кожен з яких відповідає типовій формі паперових документів.

Застосуванням формально-логічної перевірки, аудитор має вивчити правильність оформлення первинних документів з обліку надходження і вибуття основних засобів відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. За достовірність даних, що становлять зміст документа, і якість його складання відповідальність покладається на посадових осіб, які підписали документ. Документи не повинні містити підчисток, помарок. Усі необхідні реквізити документа повинні бути заповнені, а відсутні показники – прокреслені. Первинні документи підлягають зберіганню в поточному архіві бухгалтерії не менше трьох років, після чого можуть бути ліквідовані з дотриманням встановлених вимог.

Перевіряючи правильність формування первісної вартості активів, аудитор особливу увагу аудитор приділяє шляхам надходження активів на

підприємство, адже вони визначають вартість, за якою об'єкти зараховують на баланс. Для об'єктів безплатно одержаних, внесених до статутного капіталу учасниками, придбаних у результаті обміну на неподібні активи – це буде справедлива вартість. При обміні на подібні активи – залишкова, якщо вона більша від справедливої, то основні засоби оцінюють за справедливою вартістю, а різницю у вартостях відносять на витрати звітного періоду. При придбанні первісну вартість формують ціна придбання, витрати на транспортування, монтаж, наладку, суми ввізного мита, реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням права на об'єкт, суми непрямих податків, якщо вони не відшкодовуються підприємству.

Вивчення кредитових оборотів за відповідними субрахунками рахунку 15 «Капітальні інвестиції» дозволяє отримати підтвердження щодо правильності формування первісної вартості об'єктів основних засобів. З метою підвищення аналітичності обліку пропонуємо відкривати до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» аналітичні рахунки третього порядку за каналами надходження об'єктів основних засобів:

- створення власними силами (господарським чи підрядним способом);
- придбання за гроші;
- безоплатне отримання основних засобів;
- отримання у вигляді внеску до статутного капіталу;
- отримання в обмін.

Вважаємо, що ця інформація може бути використана для управління підприємством та для галузевого статистичного аналізу каналів надходження основних засобів на підприємства.

Перевірку своєчасності і повноти відображення операцій оприбуткування на рахунках обліку здійснюють на основі хронологічного аналізу і взаємного контролю документів, що відображають надходження з документами постачальника з яких видно час надходження, склад та вартість об'єктів

матеріальних необоротних активів, платіжні доручення, банківські виписки, що засвідчують сплату грошей, облікові реєстри.

Несвоєчасне оприбуткування основних засобів призводить до зменшення амортизаційних відрахувань, що в свою чергу, спотворює собівартість готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг і в кінцевому підсумку призводить до викривлення фінансових результатів.

Формування статті «Основні засоби» у балансі залежить від характеру операцій використання основних засобів, зокрема орендних операцій. Підприємство може використовувати в господарській діяльності орендовані основні засоби або передавати власні в оренду. Умови проведення орендних операцій, що прописуються в договорах, є визначальними для ідентифікації їхніх наслідків у фінансовій звітності підприємства. Орендні операції на два види: оперативна та фінансову оренди. Вид оренди, своєю чергою, впливає на правила, за якими активи (основні засоби), що виступають об'єктом оренди, відображаються в обліку та звітності сторін орендних відносин (орендодавця та орендаря). Ризик викривлень для цього сегмента полягає в тому, що юридична форма укладеного договору, наприклад, оперативної оренди, насправді має ознаки фінансової. Відтак орендодавець має виключити передані об'єкти зі складу власних основних засобів і сформувати дебіторську заборгованість за дебетом рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», а орендар має оприбуткувати основні засоби на баланс і відобразити за кредитом рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». З метою отримання доказів аудитор проводить тестування чинних договорів оренди на предмет наявності ознак фінансової оренди. Оренда вважається фінансовою за наявності принаймні однієї з наведених далі ознак: орендар набуває права власності на орендований актив після завершення терміну оренди; орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання. Вивчення орендних договорів на предмет наявності ознак фінансової оренди базується на широкому застосуванні аналітичних процедур.

Вартість переданої в оперативну оренду основних засобів орендодавець відображає за статтею «Інвестиційна нерухомість» у балансі. Облікова політика підприємства може встановлювати один із двох методів оцінки інвестиційної нерухомості: за справедливою вартістю; первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації. Оцінка за справедливою вартістю є базовою для обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, але вона передбачає обов'язкове проведення переоцінок на кожну дату складання фінансової звітності, що може вимагати значних фінансових витрат.

Здійснення орендних операцій передбачає обов'язок докладного розкриття їх змісту в примітках до фінансових звітів.

У процесі перевірки аудитор оцінює відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку, аналізує правильність облікових проведення.

Для синтетичному обліку основних засобів та інших необоротних активів, призначені рахунки 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків, які є активними [29].

Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів узагальнена у додатку Д.

Аудиторська практика свідчить, що типовими помилками при відображенні в обліку стану та руху основних є [15]:

- недотримання умов визнання об'єктів активами, а останніх— основними засобами;
- неправильне формування первісної вартості за якою об'єкти зараховуються на баланс;
- неправильне визначення первісної вартості об'єкта основних засобів отриманих у результаті обміну на подібний актив. Помилка полягає у не відображенні різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта у складі витрат звітного періоду;
- неправильне відображення витрат пов'язаних з ремонтом основних засобів: збільшення вартості основних засобів на суму витрат, які дозволяють підтримувати об'єкт у робочому стані, а витрат пов'язаних з модернізацією,

модифікацією, дообладнанням та реконструкцією основних засобів – у складі витрат підприємства;

- відображення основних засобів, які використовуються на правах операційної оренди на балансових рахунках;
- оприбуткування деяких основних засобів без наявності документів, що відображають право власності на них;
- несвоєчасне оприбуткування основних засобів;
- відсутність документів, що характеризують технічний стан основних засобів;
- необґрунтоване списання нестачі основних засобів на витрати підприємства;
- неправильне визначення терміну експлуатації;
- відсутність організації матеріальної відповідальності щодо орендованих основних засобів.

У додатку Ж наведено можливі порушення норм, передбачених П(С)БО 7.

2.3 Аудит розрахунків з переоцінки, зменшення корисності та амортизації основних засобів

Оцінка об'єктів основних засобів на дату складання звітності може змінюватися внаслідок проведення процедур їх переоцінки до справедливої вартості. Необхідність переоцінки пов'язана з нерівномірною зміною ринкових цін основні засоби, що спотворює їх реальну вартість. А це у свою чергу веде до викривлення суми амортизаційних відрахувань, виробничої собівартості, показників рентабельності, бази оподаткування. Така ситуація є актуальною у періоди високих темпів інфляції в економіці країни. Переоцінка основних засобів дозволяє зблизити вартість основних засобів до їх реальної величини, зумовлює залучення зовнішніх інвестицій (зокрема для при розрахунку

заставної вартості основних засобів з метою отримання кредиту і т.п.); обґрунтовує упралінське рішення при планованому рості статутного капіталу і плановій реалізації окремих об'єктів. Крім того, ріст балансової вартості основних засобів у результаті переоцінки дозволяє підприємству зменшити податок на прибуток за рахунок підвищення рівня амортизаційних відрахувань.

Операції проведення переоцінок, своєю чергою, впливають на значення власного капіталу за статтею «Додатковий капітал». Метою отримання перевірки операцій переоцінки є отримання доказів стосовно того, що:

- зміна балансової вартості має достатнє та надійне обґрунтування;
- результати переоцінки відображено належним чином у складі власного капіталу та в доходах (витратах) звітного періоду з урахуванням результатів проведених попередніх уцінок та дооцінок.

Операції з переоцінки включають операції зі збільшення первісної вартості активів та їх зносу – дооцінку, та операції зі зменшення первісної вартості активів та їх зносу – уцінку.

Здійснення переоцінки об'єктів основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і статті 146 Податкового кодексу є правом, а не обов'язком підприємством [64; 67]. Переоцінка проводиться один раз на рік на кінець звітного періоду тих основних засобів, які є власністю підприємства. Якщо підприємство прийняло рішення проводити переоцінку об'єктів основних засобів певної однорідної групи, то і подальшому воно повинно її робити регулярно.

Основні аудиторські процедури, які виконує аудитор у ході перевірки узагальнено на рис. 2.6.

Перевіряючи операції з переоцінки основних засобів, аудитор вивчає :

- розпорядчі документи (наказ керівництва про проведення переоцінки всіх основних засобів або окремо взятих груп);
- підтверджуючі документи, які підтверджують процедуру переоцінки (акти переоцінки) і ринкову вартість основних засобів (експертний висновок станом на дату переоцінки);

- інвентарні картки з обліку основних засобів.

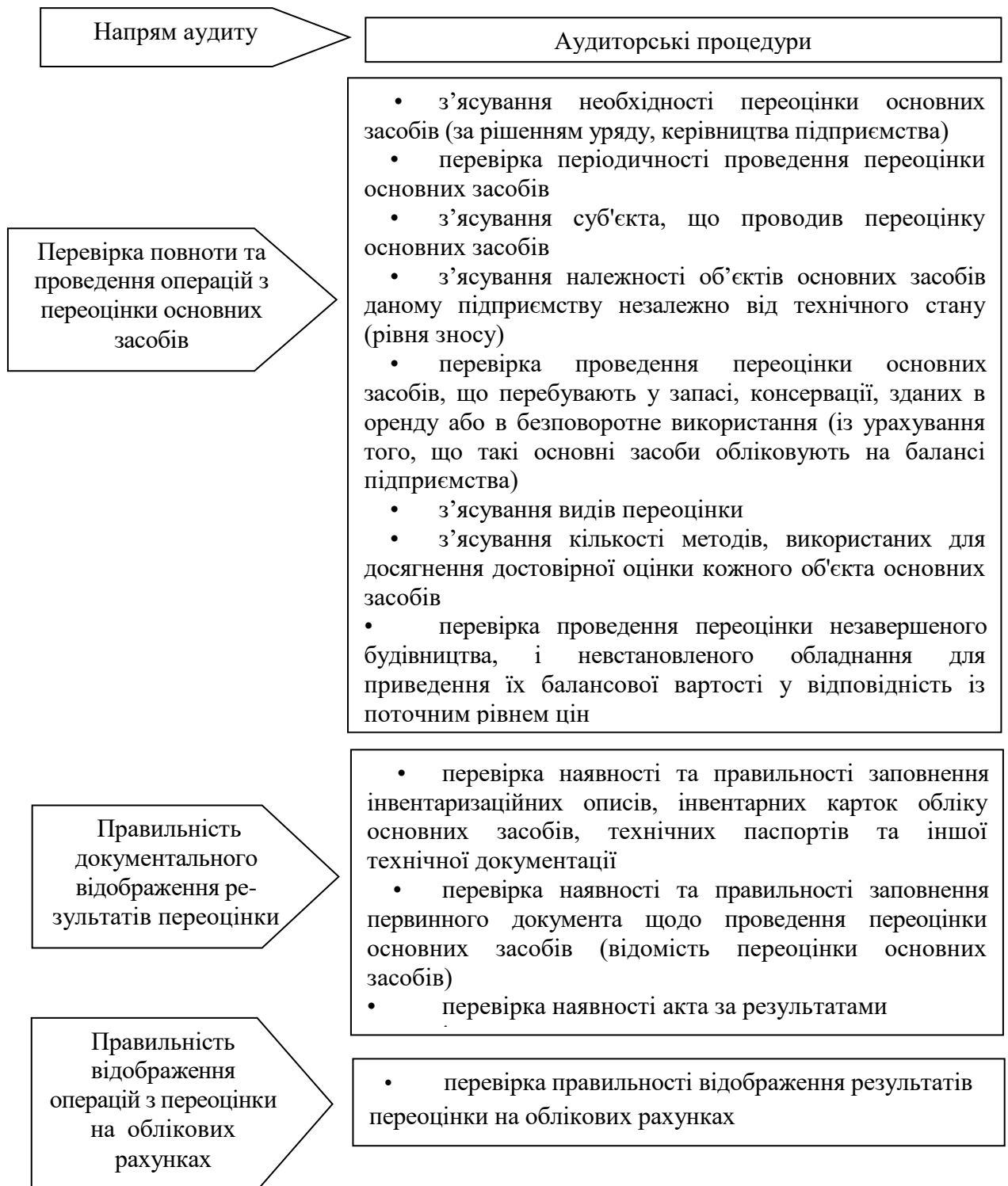


Рис. 2.6. Аудиторські процедури при перевірці операцій з переоцінки основних засобів [59]

Рішення керівництво про здійснення переоцінок знаходить відображення у наказі про облікову політику. Там вказують перелік всіх основні засоби чи окремих однорідних групи об'єктів основних засобів, які підлягають переоцінці, відповідальних осіб за дану процедуру.

Аудитор у ході перевірки встановлює охопленість основних засобів процедурою переоцінки. Як вже вказувалося, що при переоцінці об'єкта основних засобів проводиться переоцінка всіх об'єктів групи до якої він входить. Через це за всіма об'єктами основних засобів даної групи проводиться звірка відповідності їх залишкової і справедливої вартості. За наявності розбіжностей об'єкти основних засобів потрібно переоцінити. Варто враховувати, що переоцінюють об'єкти всіх діючих основних засобів; а також тих, які знаходяться на консервації; у незавершеному будівництві; які підготовлені до списання.

Переоцінена величина первісної вартості та зносу розраховується як добуток первісної вартості та зносу до переоцінки на коефіцієнт переоцінки, який розраховується як частка від ділення справедливої вартості основних засобів на його залишкову вартість [67].

Відображення результатів переоцінки залежить від того чи проводилася переоцінка вперше чи повторно.

Шляхом повторення облікової процедури і повторним обчисленням визначають правильність здійснення процедури переоцінки. Документальною перевіркою встановлюють порядок відображення відомостей про зміну первісної вартості основних засобів і суми зносу у регістрах аналітичного обліку, правильність відображення в обліку переоцінки на облікових рахунках.

Якщо при проведенні переоцінки залишкова вартість відсутня (дорівнює нулю), то з метою визначення переоціненої вартості об'єкту його первісну вартість збільшують на величину справедливої вартості без зміни розміру зносу. Тобто, переоцінена залишкова вартість відповідатиме його справедливій вартості. Для таких об'єктів обов'язково розраховується ліквідаційна вартість.

При перевищенні залишкової вартості об'єкта основних засобів над ринковою вартістю або вартістю майбутніх грошових надходжень від його використання, то можна вести мову зменшення корисності.

При проведенні аудиту потрібно відрізнити втрату вартості основних засобів у разі уцінки і зменшення корисності. Уцінку також проводять, якщо існує значна різниця між залишковою і справедливо (ринковою) вартістю об'єкта. Така облікова процедура зумовлює зміну його первісної вартості і суму зносу, що знецінює об'єкт. А при зменшенні корисності основних засобів змінюється лише сума зносу [58].

У нормативно-правових актах [67] вказано, що зменшення корисності активу є втратою ним економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Остання відображає більшу з двох оцінок: чисту вартість реалізації чи теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи його ліквідаційну вартість. При визначенні чистої вартості реалізації враховується кон'юнктура ринку, а майбутні чисті грошові надходження характеризують технічні можливості основних засобів, їх здатність виробляти певні споживчі вартості.

Здійснюючи аудиторську перевірку, потрібно врахувати, що існують випадки одночасних розрахунків з уцінки об'єктів і зменшення їх корисності. У такому разі спочатку здійснюють розрахунки із зменшення корисності. Таке право виникає і тоді, коли можлива сума уцінки більша від можливої суми зменшення корисності. Тому, насамперед, здійснюють процедуру зменшення корисності об'єкта, а після – розглядають питання щодо уцінки. При цьому враховують дані, отримані після проведення розрахунків із зменшення корисності. Така ситуація пояснюється тим, що вартість вважають похідною від стану активу, а не навпаки.

Згідно нормативних вимог [67] втрати від зменшення корисності основних засобів, облік яких ведеться за первісною вартістю, включають до складу витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми зносу основних

засобів. При відображенні в обліку основних засобів за переоціненою вартістю, сума зменшення їх корисності зменшує капітал у дооцінках і показується у складі іншого сукупного доходу. А різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду [58].

Корисність основних засобів з плином часу може змінюватися, тому вона є непостійною величиною. Тому при відсутності причин зменшення корисності об'єкта основних засобів відбувається її відновлення. При цьому сума відновлення корисності має бути не більше від суми її попереднього зменшення. Результат відновлення корисності визнається доходом з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. За тими основними засобами, які показуються в обліку за переоціненою вартістю, дохід визнається у сумі попередньо визнаних витрат періоду, а решта суми відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається у складі іншого додаткового капіталу [58]. Механізм є схожим до відображення в обліку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені.

Якщо на дату формування балансу, ознаки, які вказують зменшення корисності оверлока перестануть існувати, то підприємство може розрахувати вигоди від відновлення його корисності у вигляді іншого доходу з одночасним збільшенням балансової (залишкової) вартості.

Ознаками, які вказують на відновлення корисності активів є [58]:

- суттєвий ріст справедливої вартості;
- зміна технологічного, ринкового, економічного, правового середовища підприємства, яке вплинуло на діяльність;
- зменшення ставки дисконтну, що суттєво збільшило суму очікуваного відшкодування;
- ріст показників ефективності використання.

Перевіряючи операції з нарахування амортизації основних засобів, аудитор встановлює відповідність застосованого методу тому, який вказаний у

наказі про облікову політику, оцінює правильність його використання. Потім звертає увагу на повноту охоплення основних засобів нарахуванням амортизації, встановлює чи не продовжується нарахування амортизації по повністю амортизованих об'єктах; чи призупинялося нарахування амортизації на час перебування об'єктів на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації.

Важливим є у процесі аудиту є перевірка періодичності нарахування амортизації. Амортизацію нараховують щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання. Припиняється нарахування амортизація починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.

Документальними джерелами перевірки є відомості нарахування амортизації у розрізі класифікаційних груп. Нараховані амортизаційні відрахування показуються за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і дебетом відповідних рахунків витрат (залежно від місця використання об'єктів основних засобів).

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аналітичної роботи як основа прийняття ефективних управлінських рішень

Успішність господарювання неможлива без виявлення причин і наслідків впливу зовнішнього і внутрішнього середовища на показники діяльності, оцінки динаміки, встановлення тенденцій і закономірностей зміни її показників. Таке відстеження дозволяє зробити проведення комплексного і системного економічного аналізу, котрий потребує належної організації. Формальність у його проведенні часто зумовлена зниженням зацікавленості керівництва у його результатах. Це, у свою чергу, приводить до прийняття неефективних управлінських рішень, що загрожує економічній безпеці підприємства.

Під організацією економічного аналізу на підприємстві розуміють комплекс заходів, які спрямовані на підвищення наукового рівня аналітичної роботи, удосконалення її методів з метою підвищення ефективності господарювання. Вона охоплює значний спектр питань, які включають:

- розмежування об'єктів і суб'єктів аналізу;
- організацію технології аналітичного процесу;
- розроблення загальних засад і порядку виконання аналітичних робіт;
- організаційне та методичне забезпечення;
- оформлення результатів виконаних аналітичних робіт для передачі їх осіб, яка приймає рішення;
- розвиток і удосконалення методики економічного аналізу тощо.

Аналіз має здійснюватися з використанням науково обґрунтованих методик та програмних продуктів, що дозволить зробити його ефективним та своєчасним.

Увесь аналітичний процес доцільно умовно розділити на певні етапи: підготовчий, основний і завершальний [74].

Підготовчий етап передбачає: визначення мети і об'єктів аналізу, вивчення матеріалів і результатів аналізу, який проводився в минулому за даними об'єктами; складання плану аналізу і графіка його проведення; розробку програми і всього необхідного інструментарію аналізу (макетів аналітичних таблиць і методичних вказівок по їх заповненню, способів графічного оформлення матеріалів і результатів аналізу, алгоритмів розрахунків і ін.); обмеження кола необхідної інформації для проведення аналізу і попереднє з нею ознайомлення.

Залежно від мети аналізу підбираються об'єкти аналізу, вивчення яких дасть можливість відповісти на поставлені запитання. Ознайомлення з матеріалами і результатами раніше проведеного аналізу дозволить не тільки оцінити ефективність уже виконаної аналітичної роботи, але і врахувати при подальшому її плануванні допущені помилки і недоліки.

Для забезпечення комплексності і системності в організації аналітичної роботи здійснюють її планування, яке передбачає складання комплексного плану на рівні підприємстві, окремих планів для окремих видів аналізу, окремих структурних підрозділів і видів діяльності. Планування аналітичної роботи охоплює широке коло питань. До їх числа можна віднести не тільки встановлення строків виконання окремих робіт, списку виконавців і розподілу обов'язків між ними, але і визначення його інформаційної бази.

Графік виконання аналітичної роботи повинен передбачати стислі строки: чим коротші строки його проведення, тим ефективніше використовуються його результати в управлінні виробництвом. Число і кваліфікація виконавців залежить як від програми аналізу, так і від намічених строків його проведення.

Раціональна організація економічного аналізу пов'язана з проблемою чіткого розмежування об'єктів і суб'єктів аналізу. На великих підприємствах проблемах може бути розв'язана створенням самостійної аналітичної служби або служби внутрішнього аудиту. Середні і малі підприємства часто не можуть

дозволити собі скористатися послугами внутрішніх аналітиків і аудиторів, бо це потребує додаткових коштів на їх утримання. Аналітичні роботи на таких підприємствах можуть бути розподілені між працівниками підприємства з покладанням відповідальності на фінансового директора, або ж передані незалежним аудиторам. У табл. 3.1 показана приблизна схема розподілу обов'язків з аналітичної роботи між окремими підрозділами підприємства. При цьому, враховують, щоб аналітичні завдання визначалися змістом роботи, обов'язками даного підрозділу.

Таблиця 3.1

Приблизна схема розподілу обов'язків по здійсненню економічного аналізу [74]

Розділи плану комплексного плану аналітичних робіт	Суб'єкти аналізу
Складання програми аналітичної роботи на підприємстві і контроль за її виконанням; організація і узагальнення результатів комплексного економічного аналізу підприємства і його підрозділів; методичне керівництво роботою; представлення результатів аналізу керівництву.	Служба економічного планування та моніторингу
Аналіз організаційно-технічного рівня виробництва; Аналіз ефективності використання матеріальних, енергетичних ресурсів, засобів праці; аналіз випуску продукції.	Служба головного технолога
Аналіз рівня організації праці, чисельності персоналу за всіма категоріями і структурних підрозділів; аналіз рівня і динаміки продуктивності праці, використання робочого часу, витрачання фонду оплати праці, ефективності форм і систем оплати праці	Служба організації праці і заробітної плати Група обліку кадрів
Контроль за собівартістю продукції, виконанням бюджету загальнопромислових, адміністративних витрат; аналіз непродуктивних витрат і втрат, аналіз прибутку, рентабельності, фінансового стану.	Бухгалтерська служба
Аналіз реалізації продукції	Група продаж
Аналіз виконання плану матеріально-технічного постачання, відпуску сировини, матеріалів, палива у виробництво; організація складських запасів; виявлення понаднормативних і зайвих матеріальних ресурсів і т.д.	Служба матеріально-технічного забезпечення
Аналіз виконання договірних зобов'язань; аналіз програми відвантаження продукції, організації збуту продукції і т.п.	Відділ збуту
Аналіз організації ремонтного і енергетичного господарства; аналіз стану експлуатації устаткування в цехах і т.д.	Служба головного механіка і енергетика
Проведення кон'юнктурних досліджень; виявлення потреб споживачів, перспективи розвитку конкурентів і ін.	Служба маркетингу
Проведення функціонально-вартісного аналізу.	Служба конструкторської і технологічної підготовки виробництва

Другий етап організації аналітичного процесу – основний (таб.3.2). Він включає у себе збір та перевірку достовірності аналітичної інформації, а також систематизацію нагромаджених матеріалів, опрацювання одержаних даних і заповнення аналітичних таблиць, вивчення динаміки показників, взаємозв'язків і взаємозалежностей показників, напрямків і причин відхилень фактичних показників від запланованих, встановлення, виявлення впливу окремих факторів на їх рівень, оцінку процесу і результатів діяльності, виявлення шляхів її покращення.

Табл. 3.2.

Сутність основного етапу аналітичної роботи

№ зп	Складові аналітичної роботи
1	Збір, узагальнення та подання фактичних даних за характеристиками роботи, а також за сучасними тенденціями
2	Перевірка повноти і вірогідності даних засобами логічного, арифметичного та балансового зведення
3	Порівняння величин показників з нормативними значеннями та значеннями минулих періодів
4	Виявлення можливостей мінімізації витрат
5	Виявлення взаємодіючих факторів та визначення напрямів та величин їх впливу на фінансовий стан підприємства
6	Проведення аналізу й оцінювання зовнішніх конкурентних факторів
7	Проведення аналізу й оцінювання внутрішніх конкурентних факторів
8	Комплексне оцінювання фінансових та нефінансових показників підприємства
9	Стратегічний аналіз
10	Систематизація нагромаджених матеріалів

Основна умова успішної організації аналітичної роботи – це достатня за обсягом і достовірна за змістом інформація. Виходячи з цього, даний етап розпочинається з підготовки матеріалів аналізу, тобто підбору наявної інформації, створення додаткових джерел, перевірки достовірності інформації.

Для того, щоб правильно розробити стратегію і тактику розвитку підприємства необхідно використовувати достовірні й узгоджені показники, адже недостовірна інформація зумовлює неправильні висновки, а отже, й не

вірні управлінські рішення. Тому економічна інформація повинна бути корисною для потреб управління. Збирати треба не будь-яку інформацію, а ту, яка буде необхідною для певних суб'єктів з метою вирішення конкретних аналітичних завдань, тобто вона повинна бути адресною. Витрати на її збір повинні порівнюватися з ефектом від її використання.

Формування інформаційної бази проводиться у відповідності з певними вимогами, а саме: достовірність інформації, достатність її обсягу, своєчасність передачі і представлення та естетичність.

Достовірність економічної інформації, тобто її відповідність господарським явищам, визначає об'єктивність результатів аналізу, правильність, обґрунтованість його висновків і пропозицій. Використання в аналізі недостовірних даних викривляє уявлення про реальну економічну дійсність і приводить до неправильних рішень. Тому вся відібрана для аналізу інформація повинна підлягати детальній перевірці.

Дотримання вимог достатності означає, що для якісного проведення аналізу потрібно володіти всією необхідною для цього інформацією. Якщо даних недостатньо, стан об'єкта управління буде вивчений неповно, що, звичайно, призводить до необґрунтованих, помилкових рішень.

Небажаний також надлишок інформації, оскільки збільшуються витрати на збір і опрацювання непотрібних даних, що призводить до зростання загальних витрат на управління; продовжується період створення інформаційної бази і проведення аналізу, а це, в свою чергу, викликає запізнення у прийнятті необхідних управлінських рішень.

Вимога своєчасності реєстрації і передачі економічної інформації пов'язана з необхідністю скорочення часу між виникненням відхилень від запрограмованих параметрів об'єкта аналізу і прийняттям заходів по їх ліквідації.

Інформація, що використовується в економічному аналізі, повинна бути грамотно, охайно, привабливо відображена на матеріальних носіях. Слід зазначити, що культура складання річного звіту як джерела інформації є

неабияким способом реклами діяльності підприємства. Наскільки грамотно і охайно він складений, залежить успіх підприємства в діловому світі.

Економічний аналіз ґрунтується на системі показників, на комплексному використанні даних цілого ряду джерел економічної інформації. В економічній літературі відомі різні класифікаційні ознаки і види економічної інформації [74].

За відношенням до предмета дослідження інформація поділяється на основну і допоміжну.

У залежності від змісту розрізняють економічну, соціальну, правову, науково-технічну інформацію. Кожна із цих груп поділяється на підгрупи. Наприклад, група економічної інформації поділяється на облікову, звітну, нормативну і ін. Науково-технічна інформація включає патентну, конструкторську, технологічну інформацію та ін.

За відношенням до об'єкта аналізу інформація є внутрішньою і зовнішньою.

Внутрішня інформація формується в межах об'єкта аналізу. Зовнішня – виникає за його межами. Наприклад, підприємство аналізує технічний рівень розвитку виробництва. При цьому показники рівня техніки і технології на конкретному підприємстві будуть внутрішньою інформацією, а дані про технічний рівень виробництва конкуруючих підприємств і підприємств-партнерів – зовнішньою.

За ступенем охоплення об'єкта інформація може бути загальною і локальною (тематичною).

Якщо об'єктом дослідження є попит, то його аналіз виходить далеко за рамки підприємства-виробника і включає аналіз ринку, політики конкурентів, соціальних, демографічних, географічних, загальноекономічних, політичних факторів.

Локальна – включає дані не про весь об'єкт, а тільки про якусь його частину. Так, вивчаючи показники ресурсозбереження виробничого обладнання підприємства, можуть звертати увагу тільки на його матеріаломісткість,

енергомiсткiсть, трудомiсткiсть, не зачiпаючи показники екологiчностi, естетичностi, безпеки i т.п.

За перiодичностю надходження можна роздiлити iнформацiю на регулярну i епiзодичну.

Джерелом регулярної iнформацiї є статистична i бухгалтерська звітнiсть. Джерело епiзодичної iнформацiї – матеріали одноразових обстежень, виробничих нарад, первинні документи.

За ступенем постiйностi iнформацiя класифiкується як постiйна, умовно-постiйна i змiнна. Постiйна зберiгає своє значення тривалий час, наприклад, план рахункiв бухгалтерського облiку. До умовно-постiйної вiдноситься iнформацiя яка зберiгає своє значення упродовж певного iнтервалу часу (наприклад плановi показники). Змiнна iнформацiя характеризується або випадковiстю виникнення у часi, або частою змiною кiлькiсних чи якiсних характеристик (наприклад, виробничий брак, обсяг виробництва, цiни в умовах нестабiльної економiки, попит на товари i iн.).

За джерелами документування можна видiлити iнформацiю облiкову i необлiкову.

До облiкових джерел вiдносять планово-нормативнi данi, данi бухгалтерського, статистичного, податкового облiку i звітностi.

До планово-нормативних джерел iнформацiї вiдносять показники бiзнес-планiв, норми витрачання сировини, матерiалiв, напiвфабрикатiв, розцiнки, тарифнi ставки, норми виробiтку, амортизацiйнi вiдрахування i т.п.

До планово-нормативних джерел також вiдносять постанови вiдповiдних державних, фiнансових i банкiвських органiв.

Бухгалтерський, статистичний облiк, звітнiсть використовується для виявлення динамiки економiчних показникiв i рiвня використання виробничих ресурсiв, вивчення фiнансового стану пiдприємства, оцiнки впливу факторiв на узагальнюючi показники ефективностi, вивчення причин i умов досягнутого рiвня виробництва.

За місцем використання звітність умовно поділяють на внутрішню і зовнішню. На відміну від внутрішньої звітності, яку розробляють самі суб'єкти господарювання і яка використовується тільки у середині підприємства менеджерами різних рівнів, зовнішня звітність затверджується певними урядовими структурами і використовується також за межами підприємства органами державного управління (міністерствами, відомствами, органами державної статистики, фінансовими органами тощо) та іншими користувачами (акціонерами, інвесторами, контрагентами, банками). До внутрішньої звітності відносять внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Зовнішню звітність залежно від джерел інформації та показників, які вона містить, поділяють на фінансову, податкову, і статистичну.

Організаційна побудова завершального етапу включає декілька видів аналітичних робіт та полягає в документальному оформленні (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Завершальний етап аналітичної роботи

№ з/п	Складові аналітичної роботи
1	Узагальнення результатів аналізу
2	Розроблення висновків і пропозицій щодо прийняття належних управлінських рішень за результатами аналізу, відповідно до його цілей і завдань
3	Розроблення організаційно-технічних заходів щодо втілення стратегії
4	Підготовка розпорядчих актів, призначення осіб, відповідальних за виконання прийнятих рішень
5	Контроль за впровадженням пропозицій, що їх було висунуто за результатами аналізу

Систематизовані та оброблені результати аналізу можуть оформлятися як безтекстовим способом – у вигляді таблиць, схем, діаграм, графіків, так і описовим – у вигляді текстів довідок, актів перевірок, аналітичних та доповідних записок, пояснювальних записок до звітів, у яких послідовно й логічно викладено результати аналізу згідно з передбаченим планом аналітичної роботи.

Матеріал у пояснювальній записці має бути конкретним, підкріпленим аналітичними розрахунками, таблицями, а також об'єктивно відображати дійсність. Текст аналізу повинен мати знеособлену розповідну форму.

Пояснювальна записка, як правило, складається з двох частин: констатуючої та рекомендаційної. У констатуючі – відображають висновки і описують факти, які характеризують стан справ на аналізованому підприємстві, у рекомендаційній – подають пропозиції щодо можливостей і шляхів поліпшення становища у майбутньому періоді. Важливо, щоб пропозиції та були задіяні у завданнях, які розроблятимуться на перспективу.

Варто відзначити, що систематизація, узагальнення і реалізація результатів економічного аналізу є одним із найскладніших етапів всієї аналітичної роботи. Це зумовлено тим, що тут необхідно не тільки об'єктивно оцінити фактичний стан справ, виявити негативні сторони господарювання, а й передбачити майбутнє, що є дуже важким і відповідальним.

Важливо підкреслити, що наведені етапи аналітичної роботи на підприємстві надають змогу ефективно організувати роботу, оскільки відображають логічну послідовність дій і завдань, які повинні бути виконані. Наведений приклад загального плану складових аналітичної роботи з вказаними виконавцями може набувати іншого вигляду залежно від потреб і можливостей підприємства.

Отже, аналітична робота на підприємстві спрямована на обґрунтування управлінських рішень і запобігання наслідкам негативної дії факторів зовнішнього і внутрішнього середовища.

3.2 Аналіз наявності, стану та руху основних засобів

Аналіз основних засобів здійснюється з метою оцінки загального стану, тенденції і закономірностей змін у процесі діяльності, встановлення рівня придатності та ефективності використання. Досягнення окресленої мети вимагає виконання наступних завдань при проведенні аналітичних досліджень. Ними є [6]:

- виявити рівень забезпечення підприємства основними засобами, тобто оцінити наскільки їх обсяг, склад, структура, та технічний рівень відповідає виробничій діяльності;
- визначити їх частку в майні підприємства, оцінити причини і наслідки зміни;
- встановити рівень використання основних засобів та оцінити фактори його формування;
- проаналізувати ефективності використання активної частини основних засобів;
- розрахувати вплив ефективності використання основних засобів на обсяг виготовленої продукції;
- виявити можливості підвищення ефективності використання основних засобів.

Аналітичне дослідження розпочинають із вивчення обсягу та оцінки динаміки основних засобів. Збільшення обсягу основних засобів, в цілому, оцінюють позитивно, бо це свідчить збільшення масштабів діяльності підприємства, рівня надійності, веде до росту виробничого потенціалу. Проте, має і негативні наслідки для роботи підприємства: збільшення основних засобів може супроводжуватися зниженням оборотності капіталу, зменшення розміру власного оборотного капіталу, погіршенням фінансової стійкості. При цьому потрібно акцентувати, що позитивною тенденцією є перевищення темпів росту обсягу виготовленої та реалізованої продукції, а також прибутку над темпами росту основних засобів. Така тенденція веде до росту показників капіталовіддачі, рентабельності, тобто відображає ріст ефективності їх використання.

Велика частка основних засобів в складі необоротних активів зумовлює необхідність детального вивчення їх технічної досконалості, технічного стану, структури, ефективності використання.

Оцінку технічної досконалості основних засобів можна здійснювати з використанням функціональних, ресурсозберігаючих та природоохоронних показників (рис. 3.1) [74].

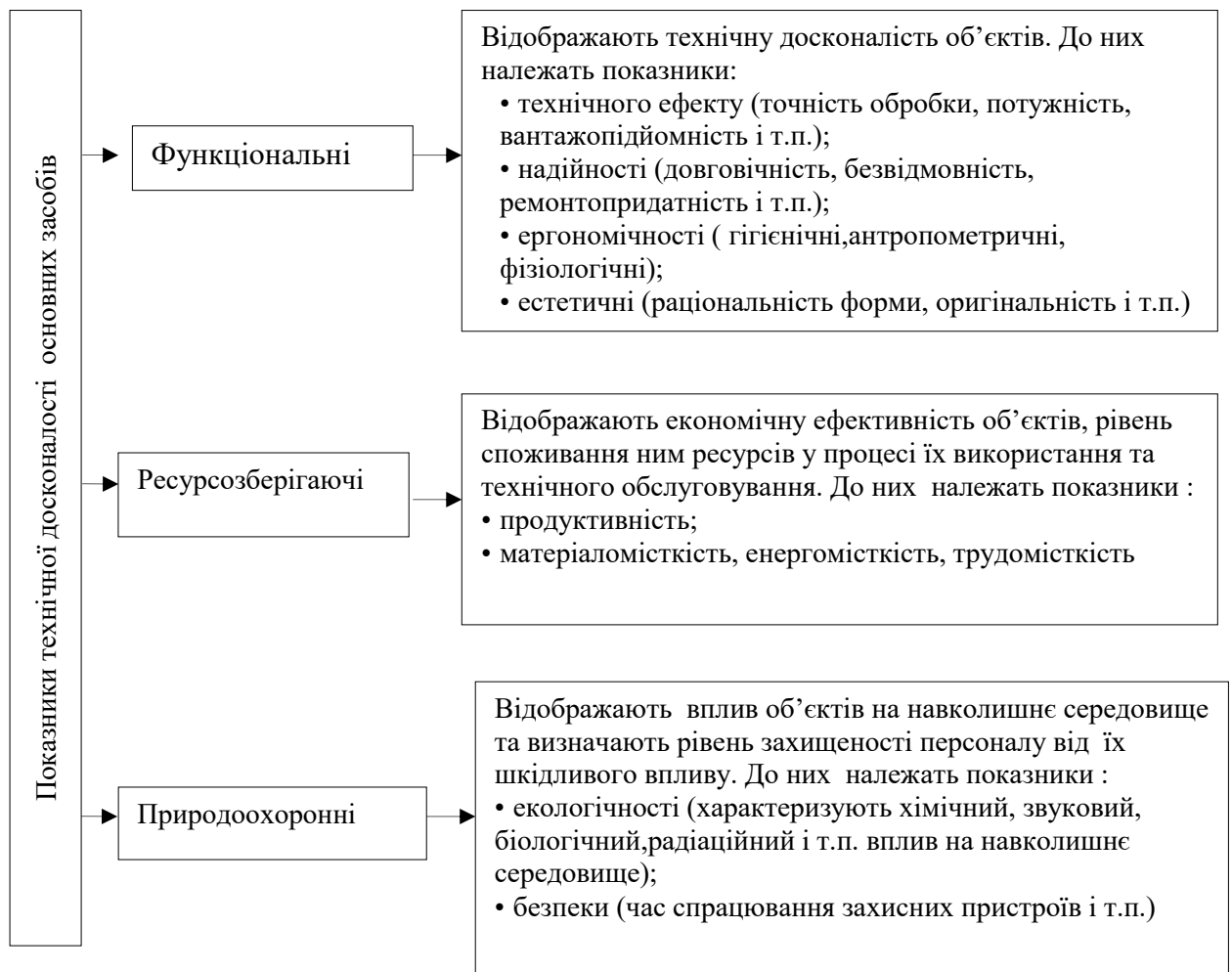


Рис. 3.1. Система показників технічної досконалості основних засобів [100]

У процесі аналізу порівнюють фактичні значення показників підприємства з необхідними для підтримання бажаного рівня конкурентоспроможності продукції, здійснюють бенчмаркінговий аналіз основних конкурентів.

Складність такої оцінки полягає у необхідності використання експертної оцінки і застосування органолептичних методів. Останні ґрунтуються на суб'єктивному сприйнятті експертами певної властивості об'єкта і втіленні її в цифровій бальній оцінці. Це, насамперед, стосується оцінки ергономічних показників об'єктів основних засобів.

Джерелом такого вивчення може стати технічна документація, публікації у засобах масової інформації, матеріали виставок, патенти та інші виробничо-економічні, науково-технічні дані.

Результати вивчення технічної досконалості основних засобів допоможуть у розробці інвестиційної політики підприємства, обґрунтуванні програми його технічного розвитку та удосконалення.

Проведені розрахунки дані свідчать про те, що найбільшу питому вагу у складі основних засобів займає їх пасивна частина – будинки, споруди і передавальні пристрої.

Аналізуючи стан основних засобів, виокремлюють з них тих щодо яких існують обмеження права власності або тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція), чи підготовлені до продажу.

Одним із напрямків аналізу є оцінювання руху основних засобів на основі коефіцієнтів оновлення та вибуття. Їх розраховуються як за всіма основними засобами, так і за активною і пасивною частинами. Для цього використовують формули 3.1 та 3.2.

$$K_{\text{оновлення}} = \frac{\text{вартість прибулих ОЗ за звітний період}}{\text{первісна вартість ОЗ на кінець звітнього періоду}} \quad (3.1)$$

Коефіцієнт оновлення дозволяє встановити частку вартості нових основних засобів, якими володіє підприємство на кінець звітнього періоду.

$$K_{\text{вибуття}} = \frac{\text{вартість вибулих ОЗ за звітний період}}{\text{первісна вартість ОЗ на початок звітнього періоду}} \quad (3.2)$$

З використанням коефіцієнта вибуття визначають частку тих основних засобів, яких підприємство позбулося протягом звітнього періоду.

Зіставлення даних коефіцієнтів дозволяє оцінити шляхи оновлення основних засобів: за рахунок придбання та введення в експлуатацію нових чи

виведенням із експлуатації морально та фізично зношених. Якщо темпи росту коефіцієнта оновлення поступають темпам росту коефіцієнта вибуття, це вказує на прискорене виведення з експлуатації старих основних засобів, що зумовлює ріст економічної ефективності господарювання.

Для оцінювання технічного стану основних засобів слугують коефіцієнти зносу та придатності. Для їх визначення використовують формули 3.3 і 3.4.

$$K_{\text{зносу}} = \frac{\text{сума зносу за звітний період}}{\text{первісна вартість ОЗ на кінець звітного періоду}} \quad (3.3)$$

$$K_{\text{придатності}} = \frac{\text{залишкова вартість ОЗ}}{\text{первісна вартість на кінець звітного періоду}} \quad (3.4)$$

Зрозуміло, що з ростом коефіцієнту зносу технічний стан основних засобів погіршується. Наближення коефіцієнта оновлення до коефіцієнта вибуття свідчить про покращення технічного стану основних засобів. Однак варто вказати на певну обмеженість оцінювання технічного стану з використанням перерахованих показників, адже величина зносу основних засобів визначається його амортизаційною політикою. Тому технічний стан засобів праці можна вивчати проаналізувавши їх віковий склад.

Середній вік експлуатації основних засобів в цілому та за певними групами оцінюють з використанням формули 3.5 [74].

$$\text{Середній вік} = \frac{\sum K_i \cdot \Pi_{vi}}{100} \text{ або } \frac{\sum K_i \cdot \Pi_i}{\sum \Pi_i}, \quad (3.5)$$

де: K_i – середина вікового інтервалу;

Π_{vi} – частка вага кожної вікової групи;

Π_i – кількість одиниць обладнання кожної групи.

Оцінюючи фактичні терміни експлуатації основних засобів, порівнюють їх нормативними. Це дозволяє сформулювати висновки щодо їх технічного стану, обґрунтувати необхідність заміни.

Проаналізувати на рівень забезпеченості підприємства основними засобами можна основі розрахунку та вивчення динаміки показників фондо-, техно-, енергоозброєності праці. Темпи зміни цих показників порівнюють з

темпами зміни продуктивності праці. З метою підвищення рівня фондівдачі потрібно, щоб рівень росту останніх був більшим.

Оцінити забезпеченість підприємства основними засобами можна зіставивши їх фактичний склад, структуру з необхідним для виконання плану з виробництва продукції.

3.3. Аналіз ефективності використання основних засобів

У сучасних умовах господарювання, враховуючи гострий дефіцит фінансових ресурсів, як ніколи постає перед підприємством проблема більш раціонального і ефективного використання основних засобів. Оцінюють ефективності використання основних засобів за допомогою систему показників узагальнених на рис. 3.2.

Фондовіддача є одним із важливих показників ефективності використання основних засобів.

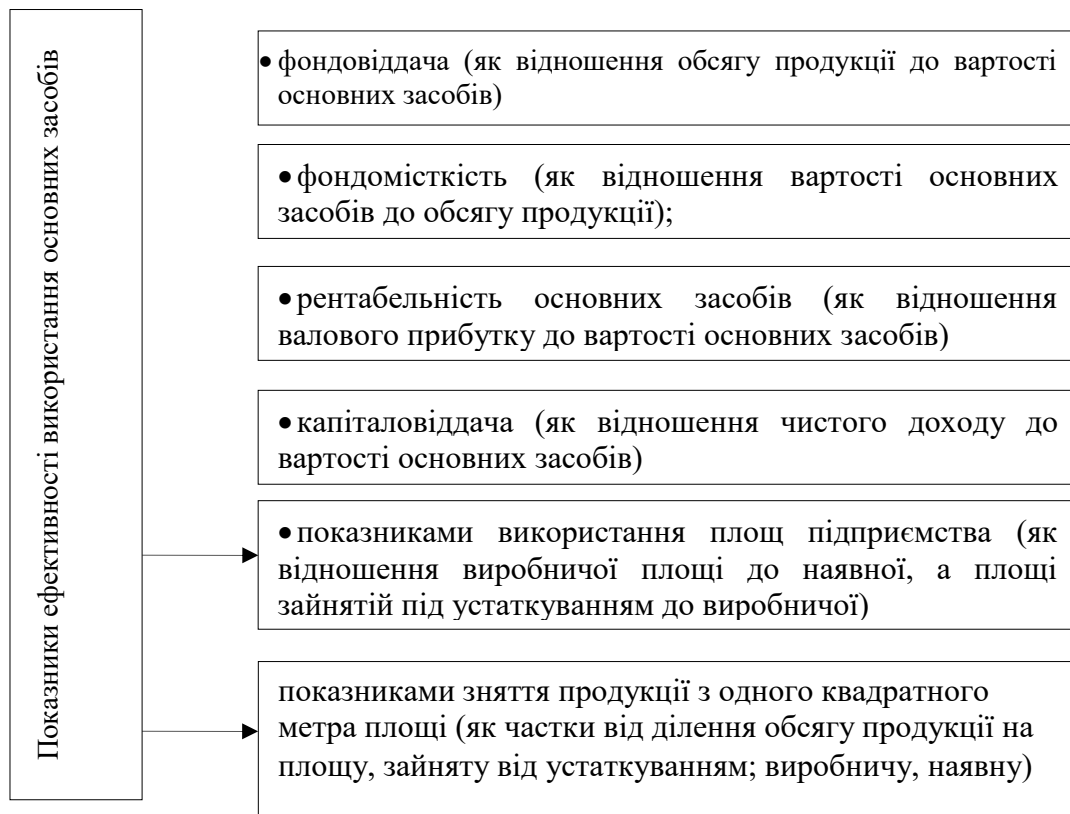


Рис. 3.2 Система показників оцінювання ефективності використання основних засобів [74]

Показник фондівдачі активної частини основних засобів розраховується за формулою:

$$\Phi B = \frac{OP}{OZ_a}, \quad (3.6)$$

де: OZ_a – вартість активної частини основних засобів.

Вона відображає вартість продукції, яку підприємство одержує від інвестування капіталу в основні засоби.

Факторну модель формування фондівдачі можна дещо розширити, якщо представити обсяг продукції (OP) у вигляді добутку кількості одиниць обладнання ($K_{об}$) та його продуктивності ($\Pi_{об}$).

$$OP = K_{об} \times \Pi_{об}. \quad (3.7)$$

У свою чергу, продуктивність обладнання визначатиметься факторами, взаємозв'язок яких можна представити наступною детермінованою моделлю [74]:

$$\Pi_{об} = K_{\partial} \times K_3 \times T_{pz} \times B_{вз}, \quad (3.8)$$

де: K_{∂} – кількість відпрацьованих днів одиницею устаткування;

K_3 – коефіцієнт змінності;

T_{pz} – тривалість робочої зміни;

$B_{вз}$ – виробіток продукції за одну машино-годину.

Тоді факторна модель формування обсягу продукції з врахуванням дії факторів засобів праці буде такою:

$$OP = K_{об} \times K_{\partial} \times K_3 \times T_{pz} \times B_{вз}, \quad (3.9)$$

де: $K_{об} \times K_{\partial}$ – кількість відпрацьованих машино-днів;

$K_{об} \times K_{\partial} \times K_3$ – кількість відпрацьованих машино-змін;

$K_{об} \times K_{\partial} \times K_3 \times T_{pz}$ – кількість відпрацьованих машино-годин.

Середньорічна вартість активної частини можна представити як добуток кількості одиниць однотипного обладнання та його вартості.

$$OZ_a = \sum_{i=1}^n K_i \cdot P_i, \quad (3.10)$$

де: K_i – кількість однотипного обладнання;

P_i – вартість одиниці однотипного обладнання;

n – кількість видів однотипного обладнання.

Застосування формул 3.9 і 3.10 дозволяє сформулювати наступну детерміновану модель формування фондівіддачі [74]:

$$\Phi B = \frac{K_{об} \cdot K_{д} \cdot K_{з} \cdot T_{рз} \cdot B_{сз}}{\sum_{i=1}^n K_i \cdot P_i} \quad (3.6)$$

де: $K_{об}$ – кількість обладнання;

$K_{д}$ – кількість відпрацьованих днів одиницею устаткування;

$K_{з}$ – коефіцієнт змінності;

$T_{рз}$ – тривалість робочої зміни;

$B_{сз}$ – виробіток продукції за одну машино-годину.

K_i – кількість однотипного обладнання;

P_i – вартість одиниці однотипного обладнання;

n – кількість видів однотипного обладнання.

Таким чином, можна визначити основні фактори зміни фондівіддачі:

- рівень екстенсивного використання обладнання (кількість одиниць основних засобів, тривалість їх роботи, значення коефіцієнта змінності, наявність невстановленого обладнання);
- вартість основних засобів (кількості одиниць основних засобів, вартість придбання, зміни вартості через переоцінку);
- зміни у структурі основних засобів;
- рівень інтенсивного використання основних засобів (потужність і продуктивність, модернізація, використання інновацій).

У ході аналітичного дослідження вивчають раціональність використання площ підприємства, адже це дозволяє збільшувати обсяг продукції з одного квадратного метра площі. Виокремлюють наступні категорії площ підприємства:

- наявна – це загальна площа підприємства;
- виробнича – це площа, на якій безпосередньо здійснюється виробничий процес;
- площа зайнята під обладнання – це частина виробничої площі, яка зайнята під обладнанням .

Коефіцієнти використання наявної та виробничої площ підприємства розраховують шляхом ділення виробничої площі до наявної, а площі, зайнятої під обладнанням до виробничої. Прогресивною тенденцією у використанні площ буде вважатися ріст частки виробничої площі, а в ній – площі, яка зайнята під обладнанням. Така ситуація свідчатиме про ріст ефективності виробництва та збільшення випуску продукції з одного квадратного метра площі підприємства. Поділивши обсяг продукції на площу, яка зайняту під обладнанням на виробничу площу, наявну, розраховують показники зняття продукції з одного квадратного метра цих площ.

Як уже зазначалося, підвищити ефективність використання діючого обладнання можна двома шляхами: екстенсивним та інтенсивним.

Для оцінки екстенсивного використання обладнання вивчають час його роботу. У розрахунках виокремлюють календарний, режимний, плановий та фактичний фонди роботи обладнання [90].

Для визначення календарного фонду роботи обладнання множать кількість одиниць на число календарних днів в аналізованому періоді і на число годин за добу.

Режимний фонд машинного часу відрізняється від календарного кількістю святкових, вихідних, неробочих днів та міжзмінних перерв. Для його визначення знаходять добуток кількості робочих днів в аналізованому періоді, кількості змін, тривалості зміни та кількості одиниць обладнання.

Якщо від режимного фонду віднімають величину запланованих простоїв обладнання (капітальних і планово-попереджувальних ремонтів і т.д.), то отримують плановий фонд машинного часу.

Фактичний фонд машинного часу відрізняється за плановий на величину позапланових простоїв.

Відношенням фактичного фонду машинного часу до календарного, режимного, планового визначають коефіцієнти використання останніх.

Оцінюючи екстенсивне використання обладнання, вивчають змінність його роботи. Для цього застосовують вибіркові спостереження за роботою обладнання за певний період часу. Це, як правило, є доба.

Коефіцієнт змінності (K_z) визначають так:

$$K_z = \frac{K_{ми}}{K_{об}},$$

де: $K_{ми}$ – кількість відпрацьованих машинозмін на добу;

$K_{об}$ – загальна кількість обладнання.

Коефіцієнт змінності дає можливість зробити висновок, скільки змін у середньому відпрацювала одиниця обладнання. Для розрахунку коефіцієнтів змінності за місяць, квартал, чи рік ділять загальну кількість відпрацьованих машино-змін на кількість відпрацьованих машино-днів.

В аналітичних дослідженнях фактичне значення коефіцієнта змінності зіставляють з плановим і фактичними за ряд минулих років. Це дозволяє встановити динаміку, недотримання плану, встановити причини і можливості росту. Як свідчить практика, основні причини низького коефіцієнта змінності пов'язані з нестачею працівників; застарілим обладнання; логістичними проблемами.

Варто відмітити, що ріст коефіцієнта змінності є важливим напрямком збільшення фондів та обсягу продукції без додаткових інвестицій у приріст основних засобів.

Вивчення фондів машинного часу доповнюють фотографіями, хронометражними і моментними спостереженнями за роботою обладнання. Також використовують первину документацію, за допомогою якої оформляють

брак, зміни умов праці, простої. Це допомагає встановити виявити причину простоїв, а отже, непродуктивних витрат машинного часу.

До основних причин втрат машинного часу можна віднести проблеми у забезпеченні матеріальним, енергетичними ресурсами, запчастинами для ремонту основних засобів; порушення у співвідношенні між окремими видами обладнання у технологічному процесі.

Узагальнюючу характеристику екстенсивного використання обладнання здійснюють з використанням коефіцієнта екстенсивного навантаження. Він визначається шляхом ділення фактичного фонду машинного часу обладнання на плановий.

Для підвищення ефективності використання обладнання за часом його роботи відділом головного механіка повинна здійснюватися системна реєстрація простоїв обладнання за кожним видом, у кожній зміні за причинами та винуватцями.

Інтенсивність використання обладнання визначається коефіцієнтом інтенсивного навантаження, його розраховують як відношення фактичного до планового випуску продукції за одну машино-годину.

Множенням коефіцієнтів екстенсивного і інтенсивного навантаження визначають коефіцієнт інтегрального навантаження який відображає використання обладнання за часом і потужністю.

У процесі аналітичного дослідження розраховують вплив факторів екстенсивного та інтенсивного використання обладнання на його річну продуктивність, обсяг продукції та визначають можливості їх росту. Для цього застосовують факторну модель формування обсягу продукції за рахунок факторів засобів праці і методи факторного аналізу.

На заключному етапі аналізу визначають рівень використання виробничих потужностей. Адже покращення використання виробничих потужностей є одним із основних напрямків покращення роботи підприємства.

Під виробничою потужністю підприємства розуміють максимальний обсяг продукції, який підприємство може виготовити за певний період часу при

досягнутому рівні техніки, технології, організації праці і виробництва з врахуванням прогресивних норм трудових витрат.

При визначенні виробничої потужності виходять із необхідності інтенсивного використання обладнання і площ підприємства. Виробнича потужність розраховується за всією номенклатурою продукції, яка виготовляється підприємством у розрізі всіх виробничих цехів. Одиницею виміру виробничої потужності є натуральні і вартісні показники.

Виробнича потужність є змінною величиною і формується під впливом механізації й автоматизації виробництва, модернізації та реконструкції обладнання, вдосконалення технології виробництва, підвищення якості матеріальних ресурсів і т.д.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів [Текст] / О. В. Адамик // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - С. 29-31.
2. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341
3. Аудит: підручник / за заг. ред. д.е.н., проф. Петрик О. А., К.: АПУ, 2015. – 504с.
- 4.Бабаев, Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаев. - К. : Вища школа, 2007. - 692 с.
- 5.Бабяк, Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки. 2001. - С. 61-64.
6. Беренда, Н.І. Особливості інвентаризації виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості [Текст] / Н.І. Беренда, О.В. Хабенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. - №1. – С. 125-127
7. Білик, М.С. Економічний аналіз [Текст] навч. посіб. [підручник] / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній / – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2008. –487 с.
8. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк – К.: Ника-Центр, 1999. – 528с.
9. Богацька Н.М. Аналіз основних засобів підприємства : навч. посібн. / Н.М. Богацька. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bogatska-analiz-osnovnih-zasobiv-pidpriemstva>

10. Большой энциклопедический словарь [Электронный ресурс] – Мир словарей / – Режим доступа: http://mirslovari.com/content_bes/inventarizacija-23503.html
11. Болюх, М.А. Економічний аналіз [Текст] навч. посіб / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов [та ін.] – К.: КНЕУ, 2003. –556 с.
12. Бондар Н.М. Економіка підприємства [Текст] навч. посіб. / Бондар Н.М. – К.: Видавництво А.С.К., 2004. – 400 с.
13. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. - М. : Книжный мир, 1999. -894с.
14. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь [Текст] / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
15. Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів[Текст] / І.О. Борисюк, І.І. Ткаченко // Науковий вісник НЛТУ, 2017– № 18.5. - С. 287-290.
16. Бразілій, М.Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення [Текст] / М.Н. Бразілік, М.М. Тимошенко// Економіка та держава. – 2011. - №24. – С. 104-109.
17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. - Житомир : ПП «Рута», 2001. •224с.
18. Бутинець, Ф.Ф. Аудит [Текст] : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
19. Бутусов, О.В. Облік інвестиційної діяльності [Текст] навч. посіб. / О.В. Бутусов. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 327 с.
20. Гетьман, О.О. Економіка підприємство [Текст] : навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. Центр учбової літератури – 2-ге видання. – К.: 2-ге видання., 2007. – 480 с.
21. Глаткий, Т.В. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / Т.В. Гладких. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.

22. Голов, С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С.3 -18.
23. Грачова, Р.Е. Облік основних засобів [Текст] / Р.Е. Грачова. – Бібліотека «Дебет-Кредит» 2011. – 146 с.
24. Гринько, А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи [Текст] / А.П. Гринько. – Харків. : ХДАТОХ, 2012. – 277 с.
25. Жердєв, Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах [Текст] / Є.В. Жердєв // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №1. – С.3-6.
26. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами [Текст] : навч. посіб. / І.В. Жолнер – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
27. Загородній, А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика [Текст] навч. посіб [підручник] / А.Г. Загородній, Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик,. – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.] – Львів: Магнолія 2006, 2008. –440 с.
28. Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність України від 16.07.1999р. зі змінам і допов. № 996-XIV / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
29. Зінкевич О.В. Дослідження окремих питань методики обліку вибуття основних засобів // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [«Облік,аналіз і аудит у сучасному бізнесі»] (27-28 травня 2004р.) / Гончарук Я.А.,Апопій В.В., Загорський В.С. - Львів: ПП «Компакт-ЛВ», 2004. - 398 с.
30. Іваненко, В.О. Аналіз господарської діяльності (практикум): [Навч. посіб. Для студ. вищ. навч. закладів екон.спец.] / В.О. Іваненко, Л.С. Новіченко. – К.: ТОВ «Август Трейд», 2016. – 164 с.
31. Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999

р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

32. Кіндрацька Г. І. Аналіз господарської діяльності: посібник / Г. І. Кіндрацька, А. Г. Загородній, Ю. І. Кулиняк. – Львів : ЗУКЦ, 2017. – 310 с.

33. Костенко, Т.Д. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Текст] навч. посіб / Т.Д. Костенко – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Центр навчальної літератури, 2007. –400 с.

34. Крупка, Я.Д. Фінансовий облік [Текст] : [підручник] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк [та ін.]. – 3-є вид. [до. і перероб.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 418с.

35. Круш В.П. Капітал та основні засоби підприємства [Текст] / В.П. Круш, В.І. Подвігіна, О.В. Клименко / – К.: ЦНЛ, 2005. – 168 с.

36. Кузик, Н.П. Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів [Текст] / Н.П. Кузик // Облік і фінанси. – 2012. - №3. – С. 28-31.

37. Кузнецов, В. Великий словник бухгалтера / В. Кузнецов, О. Михайленко. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. - Х.: Фактор, 2005. - 532 с.

38. Кузьмін, О.Є Економічна ефективність використання основних засобів підприємства [Текст] / О.Є. Кузьмін // Вид-во НУ «Львівська політехніка».– 2016. № 3. - С. 91-104.

39. Кулаковська, Л.П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 2-е вид. – К. : Каравела, 2004. – 568 с. 4

40. Лайко, О.І. Вдосконалення обліку і аудиту основних засобів на підприємствах відчизняної економіки [Текст] / О.І. Лайко // Економіка та держава. №8. – 2015. - С.28-34.

41. Мазур, А.В. Основні засоби: визначення та класифікація [Текст] / А.М. Михайлов // Вісник СДАУ. – 2014. – Вип. 1(10). – 156-159.

42. Макаренко, А.П. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів [Електронний ресурс]. / А.П. Макаренко,

Л.С Гречана – Режим доступу:

<https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/175.pdf>

43. Мацибора, В.І. Економіка підприємства [Текст] навч. посіб. / В.І. Мацибора, В.К. Збарський, Т.В. Мацибора - К.: – 2008. – 312 с.

44. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.03.2003р. №561.– Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?artjd=293623&catjd=293536>

45. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р.№635 - Режим доступу:http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/rTiain?artJd=382876&search_pararTi=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

46. Мисака, Г.В. Бухгалтерський облік [Текст] навч. посіб. / Г.В. Мисака, В.М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.

47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»/ [Електронний ресурс]. - Режим доступа: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» / [Електронний ресурс] .– Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020

49. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017років, частина 1. [Електронний ресурс.] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

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

51. Мултанівська, Т.В. Місце інвентаризації в аудиті основних засобів на підприємстві [Текст] / Т.В. Мултанівська, М.С. Горяєва, Ю.В. Васильєва //

Научно-технічний збірник № 87 – Харківський національний економічний університет. – 2005. - С. 290-295.

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»/ [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

53. Никонович, М.О. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.

54. Німець, Л.В. Аналіз підходів до визначення поняття «основні засоби» [Текст] / Л.В. Німець // Управління розвитком. – 2013. - №23. – С.62-64.

55. Огійчук, М.Ф. Аудит: організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. 2-ге видання. / М.Ф. Огійчук., І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. /– К.: Алерта, 2012. – 664 с.

56. Організаційно-методологічні аспекти внутрішнього контролю використання основних засобів підприємств і організацій [Електронний ресурс]. / Г.М. Чепелюк – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2414>

57. Організація і методика аудиту .NET [Текст] : конспект лекцій. О.А. Андренко. - Харків : ХНАМГ, 2012. – 35 с.

58. Організація обліку [Текст] : навч. посіб. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://bookb.net/book_ogranzasya-oblku.-navchalnij-posbnik._672_page_71/

59. Оцінка активів підприємства [Текст]: навч. посібник / Ю. В. Панасовський, Б. А. Семененко, О. М. Теліженко ; ред. : Ю. В. Панасовський. - Суми : Університетська книга, 2009. – 512 с.

60. Павлюк, І. Бухгалтерський облік зменшення та відновлення корисності основних засобів [Текст] / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 21-25.

61. Пантелеєв, В. П. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. ВНЗ за спец. «Облік і оподаткування») / В. П. Пантелеєв, К. В. Безверхий, Г. М. Курило, О. А. Юрченко. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2017. 432 с.

62. Пантелеєв, В.П. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В.П. Пантелеєв / – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.

63. Перспективи вдосконалення аудиту основних засобів на шляху інтеграції до зарубіжного досвіду [Електронний ресурс] / Н.С. Тимошук. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47983.doc.htm

64. Петрик, О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності [Текст] : навч. посіб. / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський: за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.

65. Пиріжок, Є.С. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві [Текст] / Є.С. Пиріжков, Н.Т. Кулікова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 2(20). – С. 397-405.

66. Податковий кодекс України станом на 20.06.2018р. / [Електронний ресурс. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

67. Подолянчук, О.А. Процедури одержання аудиторських доказів [Текст] / О.А. Подолянчук // Економічний часопис-XXI. – 2014. – №1-2. –С. 60-63

68. Покропивний, С.Ф. Економіка підприємства [Текст] навч. посіб [підручник] / С.Ф. Покропивного. – вид.3-тє, без змін – К.: КНЕУ, 2006. –528 с.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» / [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.99 № 242 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288->

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25 лютого 2000 р. № 39 з змін і допов. / [Електронний ресурс]. - Режим доступу : www.minfin.gov.ua

71. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> 7

72. Приймак, Н.С. Амортизаційна політика підприємства та її елементи [Текст] / Н.С. Приймак // Экономика Крыма. – 2010. – С.292-296.

73. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність Україна: Закон України від 16 липня 1999 року № 996 – XIV зі змін і допов. // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

74. Рибченко, М.Ф. Теоретико-методологічні аспекти оцінювання основних засобів [Текст] / М.В. Рибченко // Держава та регіони. – 2016. - № 2. С. 225-228.

75. Роль інвентаризації в формуванні достовірної фінансової звітності та шляхи її вдосконалення [Електронний ресурс] / С. Олійник. – Режим доступу http://sophus.at.ua/publ/2014_05_22_23_kampodilsk/sekcija_6_2014_05_22_23/rol_inventarizaciji_v_formuvanni_dostovirnoji_finansovoji_zvitnosti_ta_shljakhi_jiji_vd_oskonalennja/64-1-0-1011

76. Сердюк, В.Н. Бухгалтерский учет: [учебное пособие] / В.Н. Сердюк. - [9-е изд., и доп.]. - Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.

77. Серединська, В.М. Економічний аналіз [Текст] : навч. посіб. / В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович за ред. проф. Р.В.Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.

78. Сисюк, С.В.; Адамик, О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – № 21 (11 (53)). – С. 101-106

79. Смержанюк, Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю [Текст] / Т.П.Смержанюк // Молодий вчений. –2015. –№2. –С. 66-69

80. Сопко В.В. Організація і методика аудиту [Текст] навч. –практ. посіб. / В.В. Сопко [та ін.]; 2-ге вид., перероб. і доп. – К., 2006. – 576 с.

81. Сук, Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л.К Сук, П.Л.Сук. – Каравелла, 2009.- 624 с.

82. Сук, Л.К. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. –2014. –№23-24. С. 53-60.
83. Сушбов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит [Текст] / А.Е. Сушбов, Б.Т. Жарылгасова / – М.: КНОРУС, 2005. – 496 с.
84. Ткач, Н.О. Переоцінка основних засобів : нюанси обліку [Текст] / Н.Ю. Ткач // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка». – 2012. - №2 (58). – С. 197-203.
85. Ткаченко, Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні [Текст] / Н. Ткаченко // Вісник економічної науки України. – 2012. - №2. – С. 161-165.
86. Ткачук, С.В. Основні засоби: аналіз сутнісних та структурних характеристик [Текст] / С.В. Ткачук // Наукові праці НУХТ. – 2009. - № 32. – С. 140-143.
87. Толстих, М.А. Організаційно-методологічні аспекти обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до вимог податкового кодексу [Текст] / М.А. Толстих // Формування ринкової економіки. – К. : КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 498-503.
88. Утенкова, К.О. Аудит [Текст] : навч. посіб. / К.О. Утенкова. – В. : Алерта, 2011. – 408 с.
89. Фінансовий словник-довідник / [Дем'яненко М. Я., Лузан Ю. Я., Саблук П. Т. та ін.] ; за ред.М. Я. Дем'яненко. - К. : ІАЕ УААН, 2003. - 555 с.
90. Фірсова, С.М. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства [Текст] / С.М. Фірсова, О.В. Гарасюта // Економіка і держава. – 2011. - №11. – С.65-69.
91. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В.А. Шпак. – К. : ТОВ «Август Трейд», 2016. – 277 с.
92. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017