

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

**Білик Віталій Євгенович**

**АУДИТ І ЕКОНОМІЧНА ОЦІНКА ВПЛИВУ ЕФЕКТИВНОСТІ  
ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН  
ПІДПРИЄМСТВА**

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

Науковий керівник:  
к.е.н., доц. Серединська В.М.

Тернопіль 2019

# РОЗДІЛ 1.

## ОСНОВНІ ЗАСОБИ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ АУДИТУ

### 1.1. Сутність, значення основних засобів у діяльності підприємства

До складу майна підприємства входять оборотні і необоротні активи. Оборотні активи втулюються у виробничих запасах, незакінчених розрахунках, залишках грошових коштів та фінансових вкладеннях. Необоротні активи підприємства є сукупністю матеріально-фінансових ресурсів, які застосовуються ним у господарській діяльності тривалий час (більше року), є дороговартісними. Необоротні активи менш ліквідні, ніж оборотні, важко реалізуються, адже для цього потрібний певний час та додаткові витрати. До таких активів належать: основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокові дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

Проведений аналіз частки основних засобів у загальній вартості активів вітчизняних підприємств дозволяє стверджувати, що основні засоби складають їх домінуючу частку (у середньому 72%), тобто, основні засоби є основою їх матеріально-технічної бази. Їх якість, вартість, технічний рівень, ефективність використання впливає на кінцеві результати діяльності підприємства: обсяг продукції, надання послуг, їх собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища.

Огляд літератури свідчить про існування багато точок зору до розуміння сутності поняття «основні засоби», найтипівіші з яких представлено у табл. 1.1. Як свідчать приведені визначення більшість науковців розкриваючи сутність даної категорії звертають увагу на такі важливі критерії, як: матеріальність – наявність матеріально-речової форми; призначення – застосовуються у процесі виробництва, продажу товарів, надання послуг, надання в оренду, чи виконання адміністративних або соціально-культурних функцій; термін корисного

використання – більше одного року або операційного циклу, якщо він більший, ніж один рік.

Таблиця 1.1.

Визначення сутності категорії «основні засоби» в економічній літературі

Автор, джерело	Визначення
Й.С. Завадський [27, с. 289]	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється
С.М. Гречко [20, с. 24]	Основний засіб – необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності
Л.К. Сук, П.Л. Сук [76, с. 262]	Основні засоби підприємства, установи – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері
Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.І. Кисла [16, с. 12]	Основні засоби – це засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу
А.М. Коваленко [14, с. 192]	Основні засоби – це матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або на протязі операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам; виконання адміністративних та соціальних функцій
О.Г. Агрес [1, с. 178]	Основні засоби – це засоби праці у формі матеріальних активів, які утримує підприємство з метою використання у виробничому процесі або здійсненні адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких становить більше ніж один рік, не змінюючи при цьому своїх форм і розмірів, вартість яких є не меншою від законодавчо встановленого розміру та поступово переноситься в міру фізичного спрацювання та (або) морального старіння на вартість готової продукції проведенням амортизаційних відрахувань
Ю.В. Неміш [43, с. 66]	Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість

Деякі автори акцентують увагу на особливостях визнання основних засобів як активів, на тому, що вони є засобами праці. Інші – на амортизації, тобто на поступовому їх зношенні та перенесенні вартості на виготовлену продукцію. Підтримуючи позицію вказаних авторів, варто відзначити, що

амортизація є однією із важливих ознак ідентифікації об'єктів основних засобів. Наявні автори, якими не заслужено при трактуванні категорії «основних засобів» звужується сфера їх застосування. Зокрема, Й.С. Завадський вважає сферою використання основних засобів лише виробничі процеси. Через це Л.К. Сук, П.Л. Сук, А.М. Коваленко, О.Г. Агрес, Ю.В. Неміш справедливо розширюють сферу використання основних засобів, вказуючи на можливість їх використання як у виробничій, так і невиробничій діяльності. Таку позицію можна знайти і у діючих нормативно-правових актах України [54; 60]. У той же час жоден із авторів не викоремлює вартісного критерію при визначенні сутності основних засобів, що є цілком виправданим з огляду на високий рівень інфляції.

Проаналізувавши підходи різних фахівців, виділимо наступні важливі ознаки основних засобів:

- матеріальність;
- складова майна господарюючого суб'єкта;
- використання у процесі діяльності;
- специфічний характер кругообігу та довгий термін використання;
- фізичне і моральне зношування;
- особливий процес відшкодування вартості шляхом поступового нарахування амортизації з віднесенням її на поточні витрати підприємства, і відповідно на собівартість продукції (робіт, послуг).

Розглянемо далі, як категорія «основні засоби» подається у нормативно-правових актах (табл.1.2). Незважаючи на відмову від терміну «основні фонди» і певну наближеність Податкового кодексу до облікових стандартів, між ними є певні розбіжності. Перш за все, це стосується вартісної межі. У Податковому кодексі основними засобами визнаються об'єкти вартість яких не нижче 6000 грн., а у фінансовому обліку вартісну межу підприємство встановлює самостійно на підставі економічної доцільності і зазначає у Наказі про облікову політику.

## Визначення поняття «основні засоби» в нормативних актах

Нормативний документ	Визначення
П(С)БО 7 «Основні засоби» [54]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
Податковий Кодекс України [48] (п. 14.1.138, ст.14)	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 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);
МСБО16 «Основні засоби» [37]	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.
Господарський Кодекс (п.3 стаття 134) [19]	Основними фондами виробничого і невиробничого призначення є будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів.
НП(СБО) 121 [42]	Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року;
Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» [60]	Основні фонди – це матеріальні цінності, експлуатаційний період і вартість яких відповідно перевищують один календарний рік та 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Подане у Податковому кодексі визначення «основних засобів» призначене для реалізації фіскальних цілей і не характеризує економічну сутність категорії, враховуючи лише виробничі «основні засоби». Натомість поняття основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби» [54] включає як виробничі, так і невиробничі основні засоби.

Порівнюючи дефініції, представлені у національних і міжнародних стандартах, можна стверджувати про їх схожість. Це пов'язано з тим, що підставою при їх створенні були міжнародні облікові стандарти. Основним критерієм, який лежить в основі визначення категорії «основні засоби» у М(С)БО 16 «Основні засоби»[37] та П(С)БО 7 «Основні засоби» [54] є термін корисного використання.

На підставі зазначеного, можна уточнити зміст сутності основних засобів, а саме: основні засоби – це матеріальні активи, придатні для використання у процесі діяльності суб'єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новостворений продукт, та очікуваний термін використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу), вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом. Таке визначення основних засобів відрізняється від зазначених тим, що:

- стисліше сформульовано призначення активів підприємства (установи, організації) ;
- обґрунтовано включення їх вартості до собівартості виробленої продукції;
- відокремлено їх від незавершених капітальних інвестицій, тобто, визначено, що вони «придатні для використання».
- збережено термін використання основний критерій їх визнання.

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

На підставі аналізу класифікаційних ознаки, які виділяють різні науковці [16; 20; 21; 43; 47; 70], проведемо їх узагальнення та доповнимо деякими.

Відповідно до функціонального призначення у складі основних засобів виокремлюють:

- виробничі, які безпосередньо використовуються у процесі виробництва, надання послуг або сприяють їх здійсненню (машини та обладнання, будівлі, споруди, тощо);

- невиробничі, які не використовуються безпосередньо у виробничому чи при наданні послуг, а застосовуються для задоволення культурно-побутових потреб працівників. Їх називають невиробничими. Вважаємо за доцільне відокремлене відображення в обліку і представлення у Балансі виробничих і невиробничих основних засобів. Це пов'язане з тим, що останні не є засобами праці та не характеризують виробничі потужності підприємства.

Залежно від характеру участі у виробничому процесі основні засоби ділять на активні (безпосередньо пов'язані з виробництвом) та пасивні (безпосередньо не беруть участі у виробництві).

Відповідно до ознак належності можна виокремити власні, орендовані основні засоби, а також і ті, які знаходяться у заставі. Основні засоби, які належать підприємству на правах власності відображаються ним у Балансі. Орендовані основні засоби є активами, які підприємство використовує за договором оренди, що укладається з власником. Залучені основні засоби на умовах фінансової оренди відображаються на балансових рахунках, на умовах операційної – на позабалансових. Як застава при забезпеченні кредиту можуть використовуватися як нерухомі об'єкти основних засобів (будівлі, споруди, передавальні пристрої тощо), так і рухомі ( машини та обладнання, транспортні засоби).

Відповідно до використання у господарській діяльності основні засоби можуть бути :

- діючими (ті, які використовуються у діяльності) ;
- недіючі (ті, які тимчасово не використовуються через консервацію);
- запасні (ті, які призначені для заміни об'єктів основних засобів, що вибули чи перебувають у ремонті).

Залежно від галузі діяльності підприємства основні засоби поділяють на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

За натурально-речовим складом (відповідно до субрахунків рахунку 10 «Основні засоби») основними засобами є : інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки і споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби. Віднесення до складу основних засобів об'єктів неінвентарного характеру, які не мають матеріально-речової форми, що взагалі не властиво для такої економічної категорії, як основні засоби, заплутує облік основних засобів. Пропонуємо вилучити групу «Капітальні витрати на поліпшення земель» зі складу основних засобів, а здійснювати їх облік у складі інших необоротних активів.

Залежно від виду діяльності підприємства, у якому використовуються основні засоби, їх поділяють на:

- ті, які, які обслуговують операційну діяльність. Ця група основних засобів займає найбільшу частку у їх складі;
- ті, які обслуговують інвестиційну діяльність – незавершені капітальні інвестиції, обладнання, призначене до монтажу.

Залежно від можливого використання основні засоби є такими, що використовуються :

- у господарській діяльності (відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби») [54];
- у інвестиційній діяльності (відповідно до П(С)БО32 «Інвестиційна нерухомість») [53];
- з метою продажу (відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність») [56].

До основних засобів, які утримуються для продажу застосовуються такі вимоги [56]:

- економічні вигоди планують отримати від їх продажу, а не від використання за призначенням;



- вони готові до продажу в їх теперішньому стані;
- очікують, що їх продадуть не довше, ніж за рік з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність.

Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні 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 є інвестиційною нерухомістю [58].

За станом зношуваності пропонуємо поділяти основні засоби: на нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні. Таке виокремлення основних засобів дозволить постійно мати інформацію про стан основних засобів та необхідність їх оновлення, а також переоцінки.

У Податковому кодексі основні засоби поділено на 10 груп. Для кожної з яких встановлено мінімально допустимі строки корисного використання (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація основних засобів відповідно до Податкового кодексу України [48]

№ п/п	Групи основних засобів	Мінімально допустимі строки корисного використання, роки
1	Земельні ділянки	15
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
3	Будівлі	20
	Споруди	15
	Передавальні пристрої	10
4	Машини і обладнання	5
5	Транспортні засоби	5
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
7	Тварини	6
8	Багаторічні насадження	10
9	Інші основні засоби	12
10	Довгострокові біологічні активи	7

Підвищити ефективність використання основних засобів на підприємстві покликаний процес їх відтворення. Просте відтворення означає заміну зношених або застарілих основних засобів, їх ремонт у попередніх обсягах та з однаковою якістю. Розширене відтворення означає кількісне і якісне зростання основних засобів. Воно здійснюється підприємствами у різних формах, а саме є [9]:

- придбання цілісних майнових комплексів, що дозволяє здійснити галузеву чи товарну диверсифікацію діяльності. Є формою реальних інвестицій, яка зумовлює зниження рівня операційних витрат, розширення збутової мережі, що веде до росту сукупної ринкової вартості активів підприємства;

- нове будівництво, яке є інвестиційною операцією, що дозволяє суттєво збільшити обсяги своєї операційної діяльності підприємства, її галузеву, товарну чи регіональну диверсифікацію;

- реконструкція, яка є інвестиційною операцією, пов'язаною із зміною всього виробничого процесу на основі впровадження інновацій з метою радикального збільшення виробничого потенціалу підприємства, суттєвого підвищення якості продукції, впровадження ресурсозберігаючих технологій і т.п.

- модернізація, яка є інвестиційною операцією, спрямованою на удосконаленням активної частини основних засобів, що використовуються підприємством у процесі операційної діяльності;

- оновлення окремих видів обладнання, яке є інвестиційною операцією, що пов'язана із заміною наявного парку обладнання окремими новими їх видами через фізичний знос чи доповнення у зв'язку з ростом обсягів діяльності чи необхідністю підвищення продуктивності праці. Однак така операція не змінює загальну схему технологічного процесу.

## **1.2. Визнання та оцінювання основних засобів як складової необоротних активів підприємства**

Критерії визнання основних засобів такі ж як критерії визнання всіх активів. Основні засоби підприємство має отримати у результаті минулих подій, тобто внаслідок господарської операції чи іншої події, яка відбулася і, яка забезпечує збільшення прав на вигоду або контроль над нею. Підприємства, як правило, отримують активи шляхом їх придбання або створення, однак інші операції або події також можуть генерувати активи (наприклад, операції з безкоштовного отримання основних засобів). Очікувані у майбутньому операції або події не зумовлюють появу активів, і відповідно основних засобів. Підприємство повинно мати право контролювати майбутні вигоди, які очікуються від використання основних засобів.

Підприємство, як правило, використовує свої основні засоби для виробництва продукції або надання послуг, які задовольняють потреби споживачів. Вони втілюють у собі майбутні економічні вигоди, оскільки споживачі готові платити за них і, отже, сприяти надходженню грошових коштів до підприємства. Майбутня економічна вигода, втілена в основних засобах є потенціалом, що зумовлює надходженню (прямо або опосередковано) грошових коштів чи їх еквівалентів на підприємство.

Майбутні економічні вигоди, втілені в основних засобах, підприємство може отримати по-різному. Так, основні засоби можна використати окремо або разом з іншими активами у виробничому процесі, обміняти на інші активи; продати, використати для погашення зобов'язань. розподілити між власниками.

Таким чином, основні засоби знаходять своє відображення у Балансі, якщо їх вартість може бути достовірно визначена; очікується у майбутньому отримання економічних вигод, пов'язаних з їх застосуванням. Витрати, пов'язані з придбанням і створенням основних засобів, які не відповідають перерахованим умовам, не відображаються у Балансі, а показуються у Звіті про фінансові результати у складі витрат звітного періоду.

Варто зазначити, що облік основних засобів здійснюють у розрізі визначених об'єктів. Якщо об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різні строки корисної експлуатації, то кожна з таких частин може визнаватись у фінансовому обліку як окремий об'єкт.

Основні засоби визнаються та відображаються у Балансі у грошовому вираженні з використанням певної бази оцінки. Вивчення літератури дозволяє, що вітчизняні науковці тлумачать оцінку як один із важливих складових методу бухгалтерського обліку. Зокрема, Ловінська Л. Г. зазначає, що, як складова методу бухгалтерського обліку, оцінка виконує наступні функції [33]:

- вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку;
- визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат;
- створення якісних характеристик облікової інформації;
- інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

Від правильного обраного методу оцінювання залежить достовірність фінансової звітності, обґрунтування управлінських рішень. Крім того, вона впливає на розмір капіталу, який має підприємство, та є визначальним чинником під час розрахунку коефіцієнтів, що характеризують його фінансовий стан.

Базою для оцінювання основних засобів є вітчизняні та міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку (див. рис. 1.1).

Оцінювання основних засобів відбувається згідно з вимогами, однак види оцінки та методи залежать від цілей обліку. У МСБО 16 «Основні засоби» [37] визначено, що оцінювати основні засоби потрібно:

- під час їх визнання при надходженні;
- після визнання (при введенні в експлуатацію, при нарахуванні амортизації; при переоцінці, при капітальному ремонті тощо);
- після припинення визнання (при ліквідації, при переводі в склад запасів з метою продажу, при псуванні, нестачі при передачі у фінансову оренду).



Рис. 1.1. Перелік вітчизняних та міжнародних стандартів фінансової звітності і бухгалтерського обліку з питань ведення обліку та оцінювання основних засобів

На етапі надходження (під час визнання) оцінювання основних засобів згідно МСБО 16 та П(С)БО 7 здійснюється, виходячи з принципу безперервності підприємства, згідно з яким робиться припущення, що діяльність підприємства триватиме й далі. У зв'язку з цим основні засоби відображаються за первісною вартістю, під якою слід розуміти їх історичну (фактичну) собівартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості 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.

Оцінювання основних засобів після їх визнання (отримання) є основою для формування їх балансової вартості. У пункті 29 МСБО 16 [37] вказано, що після визнання підприємство повинно обрати своєю обліковою політикою одну із моделей оцінки необоротних активів: модель собівартості чи модель переоцінки. При цьому йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату

балансу. Справедлива вартість показує суму грошових коштів, за які можна обміняти чи подати основні засоби у результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

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 необоротних матеріальних активів 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 [16]

Підставою для визначення справедливої вартості є ринкові ціни, які встановлюються на активних ринках, скориговані на витрати, пов'язані із здійсненням операції.

Визначення справедливої вартості основних засобів, пов'язане з певними труднощами, які обумовлені відсутністю практичного досвіду в облікових працівників при її встановленні, а тому вимагатиме залучення професійних оцінювачів і застосування витратного, дохідного та порівняльного підходів. Незважаючи на труднощі і фінансові витрати, пов'язані з використанням справедливої вартості в обліковій практиці є досить важливим, бо вона [28]:

- дозволяє більш достовірно проаналізувати ефективність використання основних засобів,
- є ефективнішою базою для зіставлення майбутніх грошових потоків з витратами, що є досить важливим для прийняття правильних управлінських

рішень;

– є найбільш придатна для використання у фінансовому менеджменті, що зорієнтований на реальну вартість активів та зобов'язань.

Вартість основних засобів після їх переоцінки називають переоціненою. Справедливу вартість за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію основних засобів називають чистою вартістю реалізації. Первісна чи переоцінена вартість основних засобів за мінусом їх ліквідаційної вартості вважається вартістю, яка амортизується.

Ліквідаційну вартість відображає суму грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство може отримати від ліквідації чи реалізації основних засобів по закінченню терміну їх корисної експлуатації за мінусом понесених витрат за цими операціями.

Первісна або переоцінена вартість основних засобів за мінусом їх ліквідаційної вартості складає вартість, яка амортизується. Потрібно відзначити розрахунковий характер показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, адже їх значення встановлюється на основі приблизних розрахунків, а не безпосереднім вимірюванням. За допомогою застосування цих видів оцінок можна більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єктів основних засобів, яку потрібно віднести на витрати протягом періоду їх використання. При незначному розмірі ліквідаційної вартості, ним можна знехтувати при розрахунку вартості, яка амортизується.

Зміни балансової вартості основних засобів можуть відбуватися внаслідок проведення протягом звітного року різних поліпшень об'єктів основних засобів: модернізації, модифікації реконструкції тощо.

До валюти балансу основні засоби включаються за залишковою вартістю, яка визначається як різниця між їх первісною вартістю та сумою нарахованого зносу.

При надходженні на підприємство основні засоби відображаються у Балансі за первісною вартістю, яка залежить від шляхів їх надходження.

Порядок формування первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство представлена на рис.1.3.

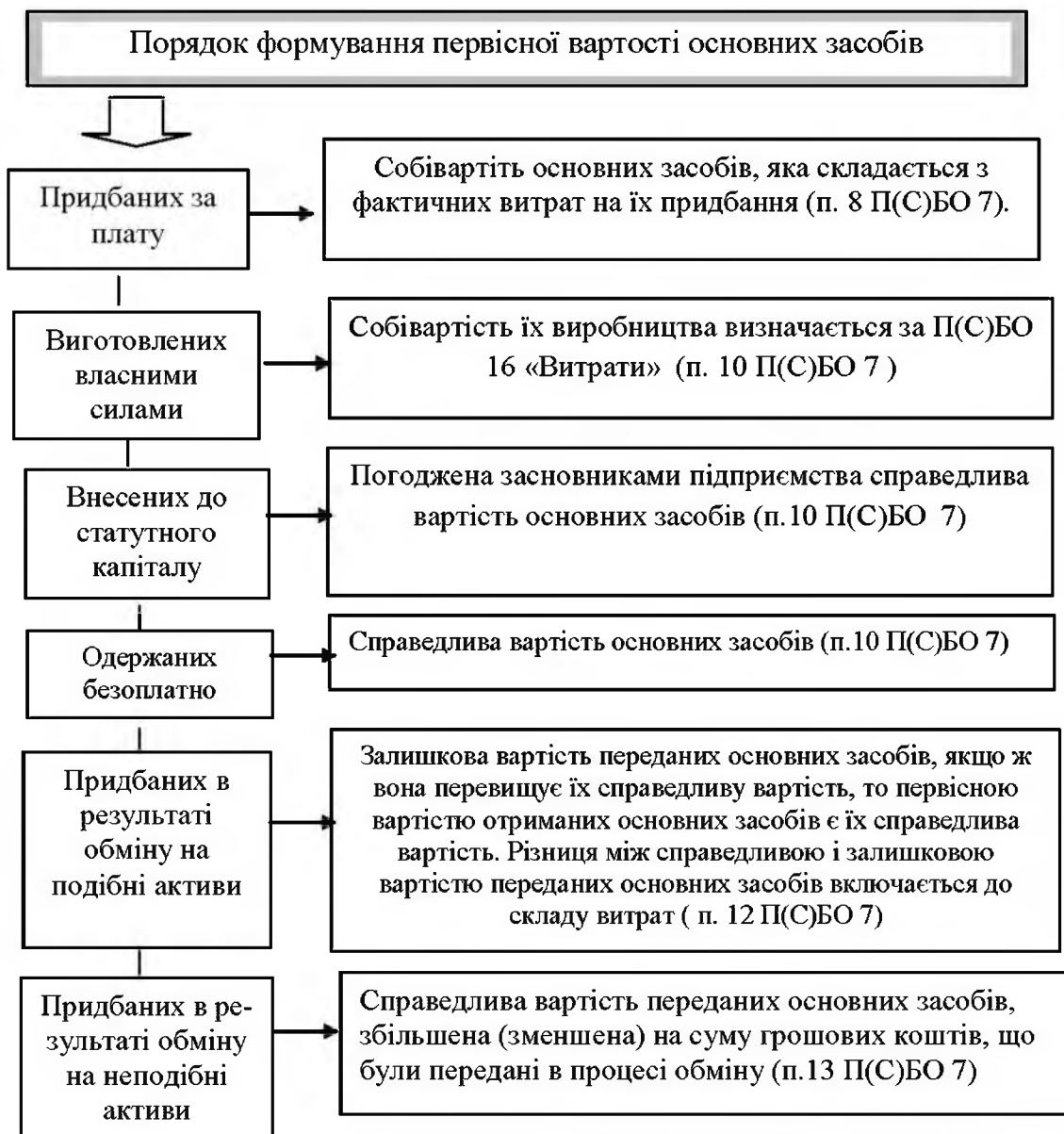


Рис.1.3. Порядок формування первісної вартості основних засобів при їх надходження на підприємство [15]

Особливої уваги вимагає питання оцінювання основних засобів, утримуваних для продажу, які згідно з П(С)БО 27 [56] відображаються у бухгалтерському обліку та у Балансі на звітну дату за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою реалізаційною вартістю. Проте на відміну від П(С)БО 27 у МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу,



та припинена діяльність» вказано на необхідність визначення оцінки основних засобів на момент їх перекласифікації у необоротні активи та групи вибуття.

У понятійно-категоріальному обліковому апараті фінансового обліку використовується поняття «корисність» основних засобів, яка має вартісний вимір та суттєво впливає на їх оцінку. Ці питання розглянемо у 2.3.

### **1.3 Амортизаційна політика підприємства і її вплив на відтворення основних засобів**

Технічний стан основних засобів, одного із найголовніших факторів виробництва, визначає продуктивність праці виробничих робітників, якість продукції і, як наслідок, забезпечує отримання позитивного фінансового результату діяльності. Однак, у процесі експлуатації технічний стан основних засобів погіршується внаслідок зносу і виникає потреба у їх неперервному оновленні або відтворенні – простому або розширеному.

За останні роки спостерігаються проблеми у відтворенні основних засобів промислових підприємств вітчизняної економіки (табл. 1.4.). Протягом 2014-2016 років підприємства взагалі не збільшували свій виробничо-технічний потенціал. Досить незначний приріст (усього у 3%) відмічається у 2017 році, однак він ще не досягнув рівня 2013 року. Абсолютне значення коефіцієнту оновлення основних засобів, враховуючи ступінь їх зносу, в цілому по Україні є низьким. Починаючи з 2013 року, коефіцієнт оновлення знизився з 6,35% до 3,67%. Лише у 2017 року спостерігається його ріст. Так, у 2017 році лише 5,7% вартості основних засобів, якими володіли вітчизняні промислові підприємства є новими.

Аналізуючи показники наведені у табл. 1.4, можна відзначити, що відсоток зносу основних засобів у період з 2013 по 2015 роки неухильно зростав, виключення складають 2016 і 2017 роки. Треба також зазначити, що протягом зазначеного періоду відбувалося щорічне збільшення показника їх

зносу та простежувалася тенденція випередження зношеності основних засобів порівняно із приростом їх первісної вартості.

Таблиця 1.4

Показники технічного стану та руху основних засобів промислових підприємств в Україні [75]

(тис.грн.)

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
1. Вартість основних засобів на початок року					
1.1. Без індексації та переоцінки	1536844722	1678303589	1954201382	3852547598	2224600736
1.2. З урахуванням індексації та переоцінки	1683932597	1902568230	3807174004	2993478288	2369570003
2. Надійшло основних засобів	111088176	86193555	103734065	112685619	142054995
з них					
2.1. Введено в дію нових основних засобів,	67103054	51702726	55930295	66488310	83761719
3. Вибуло основних засобів,	45911214	50940627	68391167	33210123	57142356
з них					
3.1. Ліквідовано основних засобів	7127447	23988218	9168733	7753691	8024438
4. Вартість основних засобів на кінець року	1749109559	1937821158	3842516902	3072953784	2454482642
5. Амортизація (знос) основних засобів за рік	65683021	77413845	80787557	90758877	95757145
6. Вартість основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію	66888018	73419429	82933642	93872540	111078165
7. Залишкова вартість основних засобів					
7.1 на початок року	708184177	697081745	817995190	905240261	949040098
7.2 на кінець року	753733054	769518665	889183488	939964747	1004541611
8. Коефіцієнт індексації (переоцінки) основних засобів, %	109,6	113,4	194,8	77,7	106,5
9. Ступінь зносу основних засобів, %	56,9	60,3	76,9	69,4	59,1
10. Темп зростання (зниження) основних засобів	103,6	100,0	100,0	100,0	103,0

Повільність процесів відтворення основних засобів українських підприємств пов'язана перш за все обмеженістю джерел фінансування інвестицій в основний капітал. Важливим джерелом відтворення основних засобів є сума накопиченої амортизації. Вивчення структури витрат підприємств України вказує на незначну частку витрат на амортизацію у структурі операційних витрат на реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги). Розрахунки, що здійснені за даними Державної служби статистики України свідчать, що питома вага амортизації у складі операційних витрат з реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) по підприємствах України не перевищують 3,2 %, що підтверджує недостатність витрат підприємств на амортизацію для забезпечення нормального відтворення основних засобів.

Оновлення основних засобів повинно бути забезпечене фінансово на підставі формування на підприємстві потрібних грошових коштів для відтворення виробничого потенціалу. Відшкодування зношених основних засобів повинно здійснюватися за рахунок нарахованої амортизації, яка дозволить регулювати швидкість обороту капіталу, реалізувати технічну та виробничу політику на підприємстві.

На сучасному етапі розвитку економічної науки серед науковців відсутній єдиний підхід до розуміння ролі амортизації у відтворювальному процесі, існують проблеми вибору оптимального методу нарахування амортизації, визначення економічно раціонального амортизаційного періоду та ряд інших.

Більшість науковців вважають, що амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції:

- відшкодування коштів, тобто повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції;
- відтворення, тобто забезпечення відтворення фізичного та морального зносу основних засобів за рахунок нарахованої суми амортизації з початку терміну їх корисного використання. Дана функція тісно пов'язана із попередньою, однак акцентує увагу на тому, що амортизація призначена не

тільки для здійснення простого, але і розширеного відтворення основних засобів;

- накопичення, тобто акумулювання суми амортизаційних відрахувань;
- облікова функція, пов'язана з тим, що амортизація є засобом систематичного відображення на облікових рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням;

- фіскальна функція, яка створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків, а для держави – створює можливості для реалізації податкової політики.

- інноваційна функція амортизації забезпечує відтворення засобів праці на новому технічному рівні у відповідності із розвитком науково-технічних інновацій;

- калькуляційна функція полягає у визначенні витрат на виробництво та реалізацію продукції.

- інвестиційна функція амортизації передбачає використання акумулювання амортизаційних відрахувань як фінансового ресурсу відтворення основних засобів, тобто забезпечення процесу їх кругообігу грошовими коштами, необхідними для їх відтворення.

Важливою складовою обліковою політики підприємства є її амортизаційна політика. Вона дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичити потрібні фінансові ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення основних засобів тощо. Вивчення літературних джерел та господарської практики дозволяє стверджувати про недосконалість амортизаційної політики вітчизняних підприємства та визначити, пов'язані з цим наслідки. Ними є [25]:

- слабе використання можливостей амортизації, як інвестиційного ресурсу. Інвестиції в основні засоби за рахунок амортизації складають лише 20-25%;

- досить високий рівень зносу основних засобів підприємств ( 40-45 %) і негативна динаміка даного показника знижує продуктивність праці, погіршує конкурентоспроможність продукції та інвестиційну привабливість підприємства;

- недоотримання фінансових вигод при використанні прискорених методів розрахунку амортизаційних відрахувань;

- відсутність системи планування та управління амортизаційними відрахуваннями.

Вивчення опублікованих за даною проблематикою наукових праць [1; 13; 20; 43; 47], методологічних концепцій та аналіз практики нарахування амортизаційних відрахувань дозволили встановити коло нерозв'язаних питань, що гальмують процес оновлення основних засобів на вітчизняних підприємствах. Серед них – вибір раціонального методу амортизації; встановлення оптимального амортизаційного періоду та ряд інших.

Строк корисного використання основних засобів відображає очікуваний період їх використання протягом якого ними генеруються економічні вигоди. Для його визначення потрібно враховувати [7; 37]:

- очікувану потужність або фізичну продуктивність об'єкта основних засобів;

- очікуваний рівень фізичного зносу, який визначається такими виробничими чинниками, як кількість робочих днів (змін) використання об'єкта основних засобів, планів ремонту і обслуговування, які прийняті на підприємстві, а також умов зберігання та обслуговування основних засобів у період простою;

- очікуваний рівень морального зносу у результаті змін або удосконалення виробничого процесу, або в результаті змін попиту на ринку на дану продукцію або послугу, що виробляється або надається з використанням об'єкту основних засобів;

- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкту основних засобів (наприклад, термін оренди).

Підприємства можуть нараховувати амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), застосовуючи такі методи як: прямолінійний; виробничий; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний. Три останніх є методами прискореної амортизації.

За прямолінійним методом витратами поточного період впродовж усього строку корисного використання активу визнається завжди однакова частина вартості об'єкта основних засобів, що амортизується. Сума амортизації визначається діленням вартості основних засобів, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Даний метод нарахування амортизації є простим, стабільним та послідовним. Саме це пояснює його популярність і широке застосування у практичній діяльності. Прямолінійний метод ґрунтується на припущенні рівномірного зношення основних засобів протягом усього терміну їх використання. Таке припущення виправдане до будинків, споруд та передавала них пристроїв. Хоча при цьому не враховується те, що з плином часу рівень зношення основних засобів збільшується і вони вимагають більших витрат на обслуговування та ремонт. Крім того, прямолінійний метод не бере до уваги можливості швидкого морального зносу деяких об'єктів основних засобів.

Амортизацію активної частини основних засобів, яка використовується нерівномірно, як правило, нараховують виробничим методом. Він базується на твердженні, що величина амортизації є результатом експлуатації об'єкта та визначається обсягом продукції, яка на ньому виготовлена. Через це для її визначення необхідні дані про сумарний обсяг продукції у натуральних показниках за весь термін корисного використання об'єкта та фактичний обсяг одиниць продукції у конкретному місяці. Виробничу експлуатацію об'єкта можна виразити у годинах роботи, у кілометрах пробігу тощо.

Визначення суми амортизаційних відрахувань за допомогою виробничого методу можна вважати доречним у разі, коли фактично отриманий дохід від використання основного засобу у кожному обліковому періоді тісно пов'язаний

з обсягом виготовленої за його допомогою продукції. При застосуванні даного методу амортизація виробничого обладнання вважається змінними витратами, бо її сума прямо пропорційно змінюється відповідно до прийнятої бази, якою є кількість одиниць виготовленої продукції або до відпрацьованих годин. Даний метод доцільно застосовувати на підприємствах важкого машинобудування, автомобільного транспорту, у гірничодобувних галузях тощо. Проте виробничий метод досить рідко застосовують у практичній діяльності, бо досить важко визначити розмір обсяг продукції, яка буде виготовлена з використанням об'єкта основних засобів у продовж усього строку його корисного використання, або кількість відпрацьованих годин. Цей метод може себе виправдати на підприємствах, які виготовляють один вид продукції або надають один вид послуг.

Методи прискореної амортизації основних засобів пришвидшують процес їх оновлення. У порівнянні із прямолінійним методом, застосування цих методів дозволяє збільшити розміри амортизаційних відрахувань у перші роки використання активів, ніж в останні, із зменшенням суми амортизаційних відрахувань з періоду в період протягом терміну корисного використання. Дегресивний характер методів прискореної амортизації ґрунтуються на таких аргументах. У перші роки використання об'єкт основних засобів є технічно і фізично новим, і не потребує незначних витрат на ремонт та утримання, а тому може принести більший дохід, ніж у наступні роки. Через це доцільно у ці роки більшу частка його первісної вартості відносити на поточні витрати. Однак, з року у рік ефективність використання основних засобів зменшується, а витрати на ремонт відповідно зростають. Це приводить щодо того, що загальна сума річних витрат, пов'язаних з використанням основних засобів, залишається приблизно однаково, у продовж життєвого циклу об'єкта основних засобів.

Методи прискореної амортизації доцільно застосовувати для тих об'єктів основних засобів, яким притаманний швидкий моральний знос. Крім того, швидка оновлення основних засобів пов'язане і потребами у розширенні асортименту продукції, зростанні її якості, збільшенні обсягів виробництва,

розвитку інновацій. Прискорену амортизацію можна вважати одним із дійових методів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість об'єктів і суму накопиченої амортизації.

Особливість методу прискореного зменшення залишкової вартості у тому, що норму амортизації, обчислену за прямолінійним методом виходячи із строку корисного використання об'єкта основних засобів, подвоюють і застосовують до його залишкової вартості. У деяких країнах разом з існуванням подвійного зменшення, даний метод допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що не передбачено П(С)БО 7.

При використанні кумулятивного методу нарахування амортизації для підрахунку суми амортизації за обліковий період вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, множать на кумулятивний коефіцієнт. Даний метод є простим та раціональним, сприяє повному відшкодуванню вартості об'єкта до закінчення строку експлуатації, однак має певний недолік, який науковці вважають суттєвим [25]. При використанні даного методу не завжди є можливим дотримання принципу відповідності доходів і витрат: сума амортизації, яка визнана витратами поточного періоду, інколи не узгоджується з фактичною експлуатацією об'єкта основних засобів, а отже, і з отриманими від нього доходами.

Огляд літератури свідчить про відсутність певних правил (рекомендацій) щодо вибору методу амортизації, який був би найкращим для підприємств різних організаційно правових форм та галузей, об'єктів основних засобів та способів їх використання. Усі методи можна вважати рівноцінними, вони переслідують одну мету, але кожний з них для відповідних періодів корисного використання визначає різні суми амортизації.

Методи амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Обраний метод має сприяти прискоренню оновлення основних засобів, визначенню реальної величини прибутку, найкраще враховувати усі фактори, пов'язані з експлуатацією об'єкта основних засобів



тощо. Водночас докладний аналіз цих методів наводить на думку, що між деякими з них немає суттєвої відмінності як в теоретичному плані, так і за практичними результатами (табл. 1.5), що може бути підставою для їх скорочення.

Таблиця 1.5.

Методи нарахування амортизації основних засобів і фактори, пов'язані з їх експлуатацією [32]

№	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. Економічні вигоди, втілені в основних засобах, зменшуються не просто з плином часу, а залежно від експлуатації 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

Йдеться про метод прискореного зменшення залишкової вартості і метод зменшення залишкової вартості.

Прискорене зменшення залишкової вартості порівняно з простим можливе тільки за певних комбінацій строку експлуатації та співвідношення ліквідаційної і первісної вартості об'єкта основних засобів. Це легко вивести із нерівності – норма амортизації в разі прискореного зменшення повинна бути більшою, ніж при простому. Метод прискореного зменшення залишкової вартості відповідає своїй назві лише за умови невеликого терміну експлуатації і

за досить значної ліквідаційної вартості. Коли ж ліквідаційну вартість приймають такою, що дорівнює нулю, умов для застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості практично не залишається. Аналогічні результати, і без будь-яких застережень, дає метод зменшення залишкової вартості.

Вибір методів нарахування амортизації на кожному підприємстві здійснюється спільно – керівником, головним бухгалтером та економічними службами. Незалежно від обраного методу амортизації його послідовне застосування є необхідною умовою для забезпечення зіставності результатів діяльності підприємства за різні періоди.

П(С)БО вимагають послідовного від одного періоду до іншого застосування методів амортизації. Виняток становлять лише випадки, коли зміна обставин виправдовує зміну методу амортизації. Причини зміни розкриваються у примітках до фінансової звітності.

У зв'язку з тим, що амортизаційна політика дає змогу коригувати частку витрат у сумі доходу від реалізації, у деяких вітчизняних економістів виникають побоювання, що надана підприємствам самостійність призведе до маніпулювання сумою нерозподіленого прибутку залежно від цілей підприємства [71]. Як відомо, прибуток, визначений за даними фінансового обліку, впливає на вартість акцій підприємства, його інвестиційну привабливість та прийняття рішень користувачами фінансової звітності.

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

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

#### 2.1. Планування завдання з аудиту основних засобів

Відповідно до МСА «Планування аудиту фінансових звітів» [39] планування передбачає розробку загальної стратегії виконання завдання та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятого рівня. При формуванні загальної стратегії аудитор повинен:

- встановити характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;
- уточнити цілі надання висновку з завдання для планування часу проведення перевірки, термінів подання проміжної звітності та дати можливого інформування найвищого управлінського персоналу;
- передбачити розгляд важливих факторів, які впливають на трудомісткість робіт групи із завдання.

Відповідно до перерахованого, при розробці стратегії аудиту необхідно:

- здійснити попереднє вивчення клієнта і його бізнесу;
- оцінити надійність системи внутрішнього контролю клієнта;
- оцінити складові аудиторського ризику;
- оцінити рівень суттєвості (допустимої помилки);
- визначити необхідні ресурси для конкретних ділянок аудиту (тобто кількість аудиторів і бюджет часу для цих ділянок);
- проводити моніторинг використання ресурсів (інструктаж, контроль якості виконаної роботи тощо);
- документально оформити результати планування (скласти меморандуму планування, план аудиту).

Перед прийняттям завдання з аудитор повинен виконати ряд дій, пов'язаних з оцінкою етичних вимог, у тому числі своєї незалежності. Мета цих дій полягає у виявленні подій чи обставин, які можуть негативно вплинути на здатність аудитора спланувати і виконати завдання і відповідно зменшує аудиторський ризик до прийнятого рівня. Додаткові поради та рекомендації

щодо цих дій детально розкриті у п.8-18 МСА 220 «Контроль якості фінансової звітності» [39]. Крім цього, аудитору потрібно отримати розуміння умов домовленості про аудиторську перевірку, рекомендації щодо яких подані у в МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [39]. На підставі сформованих листів-зобов'язань, вони отримують можливість спланувати мету і обсяг аудиторської перевірки, форми звітів, висновків і тощо, тобто погоджені із замовником умови виконання завдання є відправною позицією для планування аудиторської перевірки з потенційним клієнтом.

Для розуміння 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 чинного законодавства при здійсненні фінансових і господарських операцій .

У процесі попереднього обстеження клієнта, аудитор повинен зробити висновок про можливість застосування до нього принципу діючого підприємства. Це принцип означає, що підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і керівництво не має наміру протягом, принаймні, найближчих 12 місяців ліквідувати підприємство чи істотно скоротити його діяльність. Гарантія дотримання цього принципу дуже важлива для таких користувачів фінансової звітності підприємства-клієнта, як кредитори, позикодавці, постачальники , покупці продукції підприємства, тобто для осіб, пов'язаних з підприємством фінансовими та майновими відносинами.

Важливою складовою робіт, які здійснюються у ході попереднього обстеження є оцінка аудитором стану системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві клієнта. Адже результати таких робіт дозволять оцінити аудиторський ризик і його складові (властивий, ризик контролю та ризик не виявлення); встановити масштаби перевірки (вид, обсяг і послідовність застосування аудиторських процедур), вартість перевірки; необхідність залучення експертів та ін.

Оцінюючи систему внутрішнього контролю на підприємстві клієнта, аудитор вивчає внутрішні правила та процедури контролю запроваджені керівництвом для запобігання та викриття помилок і фальсифікації облікових даних. Залежно від отриманої оцінки, аудитор визначає склад процедур, необхідних для отримання достатньої впевненості про достовірність фінансової звітності та ведення фінансового обліку на підприємстві.

Оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватися аудитором за наступними напрямками [31]:

- перевірка наявності первинної документації за всіма фактами господарської діяльності з цими активами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які відповідають їх за стан та рух;
- перевірка умов їх зберігання та експлуатації;
- наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з матеріальними необоротними активами;
- періодичність проведення інвентаризації ;
- перевірка ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів і т.п.

Попереднє обстеження клієнта аудитор здійснює на основі методик, які розробляє самостійно. Для отримання інформації, які б дозволили отримати дані про клієнта, сформувані думку щодо системи обліку та внутрішнього контролю, визначитися з рівнем довіри до них, аудитором розробляються певні анкети тестів. Вони містять питання, на які аудитор повинен отримати відповіді.

Приклад анкети оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю операцій з основними засобами наведено у додатку А.

Крім того, аудитор повинен разом з оцінкою системи внутрішнього контролю дати попередню оцінку аудиторського ризику та його складових. Для кількісного оцінювання ризику необхідно визначитися факторами формування,

методами їх виміру та методами збору інформації. Рекомендації щодо переліку факторів надає МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»[39].

Визначення властивого ризику і ризику контролю ґрунтується на професійному судженні аудитора. Внаслідок цього неможливо запропонувати єдиний універсальний для всіх підприємств метод оцінювання. У зв'язку з цим, визначення властивого ризику здійснюється на основі методик, які аудиторські фірми розробляють самостійно. Можна запропонувати оцінювати кожен фактор, виходячи суб'єктивних міркувань за єдиною трьох рівневою шкалою (високий – 70-100%, середній – 40-70%, низький – 1-40%;) потім визначити коефіцієнт важливості кожного фактору, а далі – для отримання комплексної (інтегральної оцінки) ризику використати метод сум. Для цього розрахувати суму добутки кількісного значення кожного фактора і його коефіцієнта важливості.

Можливе використання і інших методів оцінювання. Наприклад, можна оцінювати кожен з факторів ризику за індивідуальною шкалою певною кількістю балів. При цьому найбільш ризикомісткий фактор отримує найбільшу бальну оцінку. Величина властивого ризику і ризику контролю розраховується шляхом ділення отриманої суми балів до максимально можливої.

Для отримання інформації аудитор може застосувати такі аудиторські процедури як [50]:

- спостереження за діяльністю і операціями підприємства клієнта,
- огляд інформації ділової періоди (економічних журналів, публікації, що стосуються економіки держави, галузі, в якій працює суб'єкт господарювання; законодавчих та нормативних актів, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, звітів аналітиків, банків, рейтингових агентств), статистичних даних;
- аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків;

– подання запитів працівникам, попереднім аудиторам, третім особам, експертам на основі спеціально розроблених анкет. Склад питань є справою професійного судження аудитора.

Властивий ризик при аудиті операцій з основними засобами обумовлюється стадіями життєвого циклу підприємства-клієнта. Якщо оновлення основних засобів відбувається 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 у випадку переоцінки основних засобів.

Важливим моментом при плануванні аудиту є визначення рівня суттєвості. Суттєвість в аудиті відображає максимально допустимий розмір помилкової суми, яка може бути показана в опублікованих фінансових звітах. Оцінка меж суттєвості, а також склад базових показників, які використовуються для її встановлення є справою професійного судження аудитора. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [39] містить не конкретні вказівки, а лише загальні рекомендації щодо визначення суттєвості.

Орієнтиром у встановленні меж суттєвості можуть бути рекомендації Наказу Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [62]. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи з їх вартості у діапазоні до 3 відсотків обраної бази. Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматись 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10 % відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Важливим моментом при діях на початку виконання завдання є врахування аудитором рекомендацій МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних активів під час аудиту фінансової звітності» [39]. Згідно п.15 цього стандарту, аудитор для того щоб спланувати аудиторську перевірку повинен мати загальне розуміння тих законодавчих актів і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання, а також отримати загальне уявлення про відповідність суб'єкта господарювання цим вимогам. Це дуже важливий момент, так як невідповідність певним законодавчим і нормативним вимогам може у майбутньому стати причиною припинення діяльності або вплинути на дотримання принципу безперервності діяльності.

Важливим моментом при плануванні аудиту фінансових звітів є процес документування. Так, документування аудитором загальної стратегії аудиту перш за все повинно відноситись до самих важливих, стратегічних чи ключових питань, які необхідні як для планування аудиту, так і для повідомлення цих важливих питань членам групи із виконання завдання. Переважно процес документування загальної стратегії аудиту здійснюється у документі, який має назву меморандуму. У даному документі повинно бути описано перелік важливих питань, їх обсяг та час проведення у загальному обсязі аудиту. 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. У додатку В представлено форму, за якою може бути складений Меморандуму планування завдань з аудиту.

Результати тестування системи внутрішнього контролю операцій з основними засобами дозволяють встановити відношення власників до організації обліку й забезпечення схоронності, ефективної експлуатації основних засобів на підприємстві. Це дозволяє аудитору виокремити об'єкти з підвищеним ризиком з метою планування конкретних контрольних процедур, етапів проведення перевірки, встановлення джерел отримання даних, уточнити аудиторський ризик. З метою впорядкування дій аудиторів наступним кроком у



плануванні аудиторської перевірки є складання плану аудиту. У порівнянні із загальною стратегією аудиту план аудиту є більш детальним, так як в ньому необхідно конкретизувати характер, час та обсяг аудиторських процедур.

При складанні плану аудиту, варто враховувати що МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів» рекомендує включити у план аудиту наступне:

1. Опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, достатніх для оцінки ризиків суттєвих викривлень, як це вказано в МСА 315 «Ідентифікація і оцінювання ризиків суттєвого викривлення інформації через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [39];

2. Опис характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриттів, як це вказано у МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» [39];

3. Інші аудиторські процедури, які необхідно виконати під час виконання завдання з метою дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту (наприклад, пряме спілкування з юристами суб'єкта господарювання).

Варіант плану аудиторської перевірки основних засобів відображено у додатку Б.

Після складання плану аудиту визначають обсяги проведених робіт, 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, загальним планом і програмою аудиту.

Варта зазначити, що 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 документи аудитора повинні бути документально зафіксовані і можуть бути підставою для зміни умов договору на проведення аудиторської перевірки.

Висновки, зроблені аудитором при виконанні кожного розділу плану відображаються у його робочих документах. Вони є основою для підготовки аудиторського звіту і формування думки про достовірність фінансової звітності та обліку в їх суттєвих аспектах.

Вищезазначене свідчить, що загальна стратегія аудиту є своєрідним організаційним каркасом подальшої аудиторської перевірки.

## **2.2. Аудит надходження та вибуття основних засобів**

Для більшості вітчизняних підприємств операції з надходження та вибуття основних засобів відбуваються не часто на відміну від касових операцій чи операцій з реалізації продукції та ін. Проте не дивлячись на кількість даних операцій, аудиторські процедури мають бути спрямованими на вивчення систем їх обліку, внутрішнього контролю та відображення даних у фінансовій звітності.

МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» поділяє твердження, щодо яких збирають аудиторські докази, на три категорії: перша категорія тверджень, що містять показники Балансу; друга – Звіту про фінансові результати; третя – Примітки до фінансової звітності.

На рис. 2.1. представлено зміст тверджень, що про залишки на рахунках на кінець періоду.

Для отримання аудиторських доказів щодо твердження «існування» аудитор повинен встановити відповідність між фактичною наявністю основних засобів і обліковим даним, вивчити їх склад та структуру. Найбільш надійними докази при цьому є проведення інвентаризації або спостереження за її

здійсненням працівниками підприємства. Якщо аудитор спостерігав за проведенням інвентаризації, то отримання доказів щодо «існування» ґрунтується на результатах документальної перевірки операцій руху основних засобів після дати інвентаризації до звітної дати і повторного обчислення залишку рахунку 10 «Основні засоби».

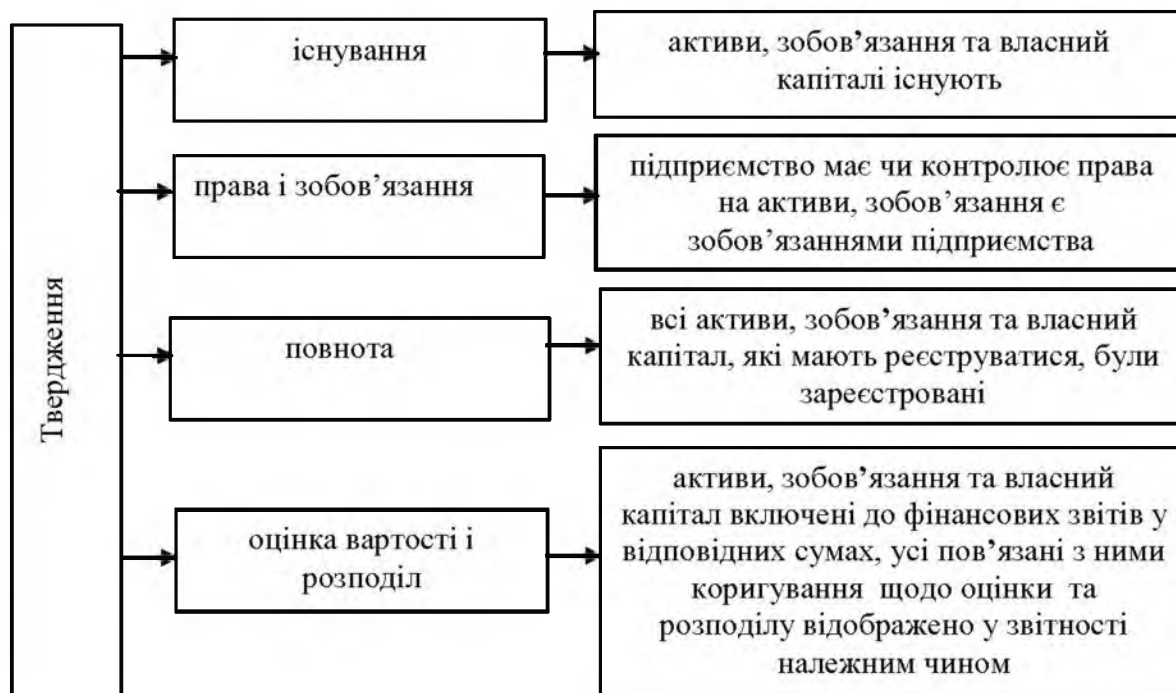


Рис. 2.1. Твердження про залишки на рахунках на кінець періоду [39]

Треба зазначити, що аудитор не завжди проводить інвентаризацію, а вивчає за матеріалами внутрішньогосподарського контролю, і, робить висновок про її відповідність Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань [58]. Для цього він повинен перевірити розпорядчі документи на підставі якої її було проведено, а ще – результуючі документи (інвентаризаційні описи, звіряльні відомості, протоколи засідання інвентаризаційної комісії). З цією метою він має отримати від управлінського персоналу підприємства перелік всіх основних засобів на дату складання Балансу. Подана інформація повинна містити найменування об'єкта, дату його надходження на підприємство, первісну переоцінену) вартість, норму і суму амортизації, залишкову вартість. Такі дії дозволяють зробити висновок про надійність результатів інвентаризації.

Якщо аудитор зробить висновок про низький рівень надійності

отриманих результатів інвентаризації, він може має провести контрольну вибірккову інвентаризацію після звітної дати або навіть запланувати повну інвентаризацію на момент фактичного здійснення процедур аудиту.

До об'єктів, які підлягають інвентаризації, належать:

- власні основні засоби, які використовуються підприємством і ті, які передані у операційну оренду (які обліковуються на рахунках 10 «Основні засоби»);
- основні засоби, отримані на умовах фінансової оренди (що обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби»);
- орендовані основні засоби, облік яких ведуть на позабаласових рахунках, що обліковуються на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»;

Аудитору необхідно врахувати, що однією з причин нестачі основних засобів може бути не відображення вибуття об'єкта основних засобів. Необхідно звернути увагу, що списання основних засобів відсутніх через цю причину має свої особливості, адже така помилка могла спричинити зайве нарахування амортизації. А от якщо помилки припустилися цього річ, то для коригування амортизації обліковому персоналу потрібно здійснити сторнувальний запис – Дт 23, 91, 92, 93, 94... Кт 131 (методом «сторно»). Залишкова вартість об'єкта основних засобів, що списується, також потрапить до витрат періоду внаслідок додаткового облікового проведення, а саме – до Дт 976 рахунку з К-т 10 (відповідного субрахунку). Якщо така помилка допущена у попередніх роках і впливає на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), то її виправляють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного року.

Якщо у ході інвентаризації підприємством буде прийнято про ліквідацію основних засобів, то згідно ПКУ така операція визнається постачанням (п.п.14.1.191 ПКУ), тобто є оподаткованою операцією, що вимагає нарахування ПДВ. База нарахування податкових зобов'язань при самостійній ліквідації основних засобів є їх звичайна ціна, але не нижче їх балансової вартості на момент ліквідації (п.189.9 ПКУ). Звичайною ціною є ринкова

вартість основного засобу..

Якщо списання здійснюється із не залежних від підприємства причин, то абз.2 п. 189.9 ПКУ надає право не нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ (стихійне лихо, розкрадання, стан об'єкта, за якого він не підлягає ремонту). Підставою для списання основних засобів і уникнення ПДВ є правильно оформлені документи: інвентаризаційні описи, акти на списання, документ, виданий правоохоронними органами про факт крадіжки; сертифікат Торгово-промислової палати України, що підтверджує факт форс-мажору, висновок експертної комісії про неможливість використання основних засобів за первісним призначенням.

Причиною виникнення надлишків, як правило, є облікові помилки. Ними можуть бути:

- об'єкт основних засобів не оприбутковано – відсутній запис про оприбуткування, цей факт може бути виявлений при інвентаризації розрахунків;

- об'єкт основних засобів не введено в експлуатацію і можливо відображається у складі на рахунку15 «Капітальні інвестиції» або значиться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

- об'єкт основних засобів помилково списали з обліку.

Для оприбуткування лишків основних засобів за наявності первинних документів постачальників або за можливості їх відновлення, бухгалтер повинен скласти:

- бухгалтерську довідку, у якій зазначити зміст помилки, її суму та кореспонденцію рахунків, за допомогою якої виправляють помилку;

- акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ-1 на підставі первинних документів постачальника.

Якщо об'єкт основних засобів оприбутковується без первинних документів, то згідно з інвентаризаційним Положенням [58] такі надлишки основних засобів оприбутковують збільшуючи доходи майбутніх періодів, а потім поступово на суму нарахованої амортизації визнають доходи звітного

періоду.

Виявлені надлишки основних засобів показуються в обліку за справедливою вартістю, причому для її визначення сторонніх оцінювачів не залучають, адже це не переоцінка.

Якщо об'єкт основних засобів, який визначено як «лишки» експлуатувався, то потрібно донарахувати амортизацію за весь період його фактичної експлуатації. А от якщо помилки допущені в поточному році, донарахувати амортизацію потрібно через поточні витрати залежно від призначення об'єкта основних засобів. А надалі такий об'єкт амортизується в загальному порядку. Виправлені помилки які допущені в попередніх періодах через не оприбуткування основних засобів і не нарахування амортизації виправляють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітнього року.

Варто зазначити, що інвентаризація дає можливість встановити ті основні засоби, які не можуть бути визнані активами, бо не є джерелом майбутньої економічної вигоди. З цією метою використовуються такі процедури, як спостереження та запит. Наприклад, підприємство обліковує автомобіль, термін фактичної експлуатації якого менше двох років. Якщо під час аудиту встановлено, що цей автомобіль потрапив в аварію, то шляхом огляду й подальшого запиту можна встановити можливість визнання такого автомобіля активом.

Шляхом інвентаризації можна перевірити умови збереження та експлуатації об'єктів основних засобів, забезпечення їх схоронності. Для цього корисним є обстеження цехів, опитування працівників. Стан обліку основних засобів у місцях їх перебування (на складі, в експлуатації, у ремонті, на консервації) встановлюється за даними інвентарних карток і їх описів. Ці дані зіставляються із записами за рахунком 10 «Основні засоби» у відповідних облікових регістрах. З'ясовуючи правильність організації аналітичного обліку основних засобів, звертають увагу на наявність інвентарних номерів, технічної документації.

А ще під час проведення інвентаризації і здійснення процедури спостереження можуть бути отримані докази щодо твердження «Повнота». За низького рівня надійності системи внутрішнього контролю на підприємствах можливі випадки використання у господарській діяльності повністю амортизованих об'єктів основних засобів.

Важливим етапом перевірки є вивчення своєчасності і повноти відображення в обліку операцій з надходження і вибуття основних засобів. Оцінювання повноти відображення операцій з оприбуткування основних засобів на рахунках обліку проводиться шляхом хронологічного аналізу та взаємного контролю документів, які відображають їх надходження (прибуткові накладні, акти приймання-передачі, інвентарні картки і т.п.) та документів постачальника (рахунків, товарно-транспортних накладних – з яких видно час надходження, склад та ціна ОЗ), платіжних доручень, банківських виписок, що засвідчують сплату грошей. Варто зазначити, що несвоєчасне оприбуткування основних засобів призводить до не донарахування амортизації, а це у свою чергу, впливає на неправильний розрахунок собівартості готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг і, у кінцевому підсумку зумовлює спотворення фінансових результатів

Окремим сегментом аудиту визначаються операції вибуття основних засобів. Вони впливають не лише на зміну вартості статті «Основні засоби», а й на інші статті фінансової звітності, зокрема, такі, як «Інший додатковий капітал», «Інші операційні доходи», «Інші витрати», «Інші операційні витрати». Однією із форм вибуття є реалізація об'єкта основних засобів, який не передбачається використовувати в подальшому у власній господарській діяльності.

Процес реалізації може мати певну часову тривалість, що має належним чином розкриватися у фінансовій звітності. На підставі запитів до керівництва підприємства, вивчення внутрішніх розпорядчо-організаційних документів (протоколів засідання правління, наглядової ради, зборів акціонерів) аудитор повинен визначити плани підприємства щодо реалізації необоротних активів

загалом основних засобів зокрема. Якщо на дату складання фінансової звітності управлінським персоналом прийнято відповідне рішення, такі рішення необхідно протестувати на предмет необхідності переведення основних засобів до статті «Необоротні активи та групи вибуття» відповідно до вимог П(С)БО 27. Це тестування має на меті отримати докази стосовно того, що перспективи вибуття об'єкта основних засобів є реальними:

У процесі тестування особливу увагу приділяють перевірці законності проведення операцій вибуття (продажу, внеску до статутного капіталу, безоплатної передачі, списання). Для цього аудитор зіставляє визначені статутом підприємства та нормами цивільного законодавства обмеження щодо обсягів правочинів, які можуть вчинятися самостійно органами управління підприємства, з фактичними процедурами, що пов'язані з операціями вибуття.

При вибутті в разі ліквідації вивчається правильність проведення ліквідаційних дій, а саме:

- причини списання, підстава для списання (акти на дефектність, висновки компетентних органів) повнота і своєчасність відображення збитків від ліквідації не повністю амортизованих основних засобів;

- повнота і своєчасність оприбуткування корисних залишків (здійснюється на основі взаємного контролю акту на ліквідацію і накладних на оприбуткування цінностей). Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від ліквідації, відображають в одному із розділів «Акту на списання основних засобів». Взаємна звірка документів на прибуткування і зворотної частини акту про ліквідацію дає можливість проконтролювати повноту і своєчасність їхнього оприбуткування на склад;

- при безплатній передачі – доцільність і правомірність таких дій (дозвіл власника);

- при крадіжках, псуванні – визначається шкода, яка завдана підприємству;

- при реалізації основних засобів на сторону визначається повнота, своєчасність надходження виручки на поточний рахунок чи в касу



підприємства на основі взаємного контролю первинних документів, які засвідчують реалізацію (рахунки, товарно-транспортні накладні) з документами, які засвідчують факт надходження грошей (виписка банку).

За даними облікових реєстрів з'ясовується правильність зазначеної в них кореспонденції рахунків із оприбуткування та введення в експлуатацію об'єктів основних засобів. Придбання (спорудження) об'єктів за плату повинне відображатися як капітальні інвестиції з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції». При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів їх вартість відноситься на рахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Особливе значення під час аудиту основних засобів мають процедури отримання доказів щодо твердження «Права і зобов'язання». Це твердження характеризує наявність у підприємства права власності на об'єкти основних засобів. Головним доказом права власності є договори купівлі-продажу, свідоцтва про право власності, технічні паспорти тощо.

Процедури отримання доказів стосовно твердження «Оцінка вартості та розподіл» для статті «Основні засоби» спрямовані на дослідження правильності: визначення первісної вартості за якою вони зараховуються на баланс; проведення процедур переоцінки та зменшення корисності цих активів; нарахування амортизації, відповідність методу нарахування амортизації наказу про облікову політику та реальним умовам використання активів. Ці питання нами будуть розглянуті у п.2.3.

При перевірці правильності оцінювання первісної вартості основних засобів аудитор особливу увагу приділяє шляхам надходження активів на підприємство, адже саме від них залежить вартість, за якою об'єкти зараховуються 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; при придбанні та створенні – первісна вартість її; при виготовленні запасів власними силами – фактична собівартість (див. рис.1.3.)

Зміни балансової вартості основних засобів можуть відбуватися внаслідок проведення протягом звітного року різних поліпшень об'єктів основних засобів. Проте не всі витрати на поліпшення можуть бути капіталізовані (рис.2.2).

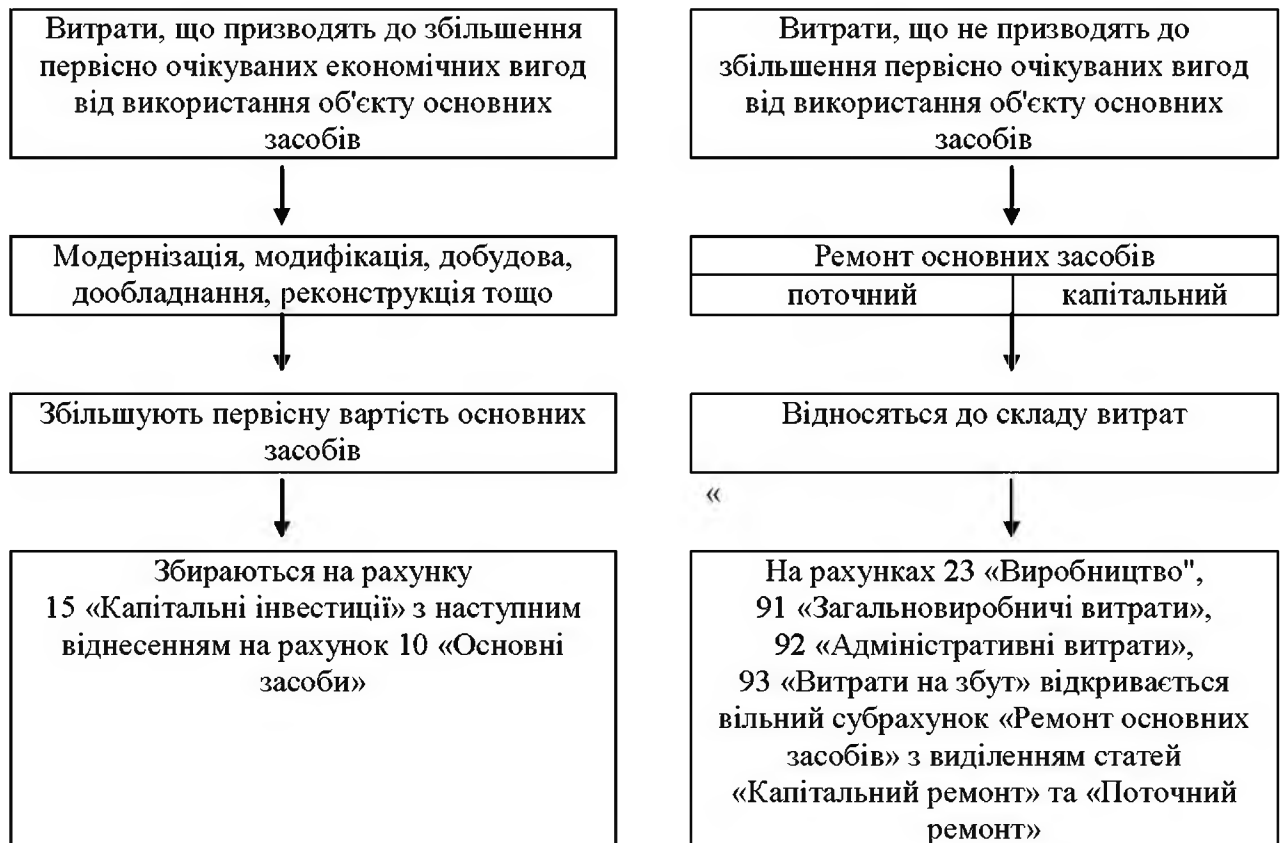


Рис.2.2. Класифікація витрат на утримання основних засобів

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 вигод, початкове очікуваних від використання об'єкта.

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 (реконструкція, модернізація), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості основних засобів, а витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані до складу витрат. Тому перевірка операцій поліпшень основних засобів передбачає застосування тестів контролю, процедури документальної перевірки (повинен бути складений кошторис на проведення робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці); за необхідності залучають експертів.

Облік витрат для підтримання основних засобів у робочому стані та витрати по їх реконструкції, модернізації ведуться на різних рахунках. Витрати на реконструкцію, модернізацію обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а потім списують у дебет рахунок 10 «Основні засоби».

Облік витрат на ремонт ведуть на витратних рахунках 23, 91, 92, 93 в залежності від того, де вони використовуються у виробництві, при реалізації, в житлово-комунальному господарстві. Ремонт основних засобів традиційно поділяється на поточний та капітальний у залежності від вартості, обсягу робіт і необхідного часу на їх проведення. З метою своєчасного аналізу періодичності, доцільності та ефективності проведених ремонтів на підприємстві пропонуємо на рахунках витрат відкривати субрахунок «Ремонт основних засобів». Ця інформація буде корисною для потреб управління.

Формування статті «Основні засоби» 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. П(С)БО 14 «Оренда» поділяє орендні операції на два види: операційну та фінансову. 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). Таким чином, твердження «Повнота», «Існування»

та «Права і зобов'язання» підлягають окремому вивченню для орендних операцій. Ризик викривлень для цього сегмента полягає в тому, що юридична форма укладеного договору, наприклад, операційної оренди, насправді має ознаки фінансової. Відтак орендодавець має виключити передані об'єкти зі складу власних основних засобів і сформувати дебіторську заборгованість, а орендар має здійснити зворотні операції. З метою отримання доказів аудитор проводить тестування чинних договорів оренди на предмет наявності ознак фінансової оренди, які відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» полягають у такому.

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 справедливую вартість на дату придбання;
- термін оренди становить більшу частину терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів від початку терміну оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендареві.

Вивчення орендних договорів на предмет наявності ознак фінансової оренди базується на широкому застосуванні аналітичних процедур.

В окрему групу орендних операцій орендодавця входять операції з передання в оренду об'єктів нерухомості, яка визначається як інвестиційна нерухомість. У статті «Інвестиційна нерухомість» найчутливішим до викривлень є твердження «Оцінка вартості та розподіл», тому при складанні плану аудиту доцільно передбачати залучення зовнішнього експерта з метою отримання зовнішніх доказів підтвердження достовірності оцінки цієї статті балансу.

Здійснення орендних операцій передбачає обов'язок докладного розкриття їх змісту в примітках до фінансових звітів. Саме тому особливу увагу приділяють вивченню змісту орендних договорів стосовно розуміння аудитором необхідного обсягу інформації, що підлягає розкриттю.

Всі виявлені аудитором порушення та помилки з обліку основних засобів фіксуються у робочих документах (додаток Г). До найбільш типових можна віднести:

- несвоєчасне оприбуткування об'єктів основних засобів;
- неправильне вирахування первісної вартості об'єктів основних засобів, що надійшли;
- нарахування зносу за цілком амортизованими об'єктами;
- некоректна кореспонденція рахунків при відображенні операцій із вибуття основних засобів (списання, реалізації за ціною нижче залишкової вартості та ін.);
- не оприбуткування матеріальних ресурсів, що залишаються при ліквідації об'єктів основних засобів і т.п.

### **2.3. Методичні аспекти аудиту операцій з нарахування амортизації, переоцінки та зменшення корисності та основних засобів**

Статтю Балансу «Основні засоби» з позицій міжнародних стандартів аудиту відносять до поняття «облікова оцінка». МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації» [39] дає таке визначення облікової оцінки:

приблизне значення грошової суми за відсутності точних засобів оцінювання. Спосіб здійснення оцінок визначається обліковою політикою підприємства є обов'язковим об'єктом щодо якого застосовуються спеціальні аудиторські процедури.

МСА 540 визначає завдання, які треба виконати в процесі дослідження облікових оцінок. Зокрема, аудитор повинен оцінити як [39]:

- управлінський персонал встановлює операції, події та умови, що можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок;
- управлінський персонал здійснює облікові оцінки. Зокрема, аудитор має вивчити метод, або модель, яку використовують на підприємстві під час здійснення облікової оцінки; спосіб здійснення оцінки (самостійно, із залученням експерта);
- припущення, які покладено в основу облікових оцінок;
- підстави для проведення змін у методах здійснення облікових оцінок або необхідність таких змін.

Дослідження елементів облікової політики для операцій з основним засобами охоплює такі основні положення [5]:

- порядок встановлення термінів корисного використання основних засобів;
- методи нарахування амортизації основних засобів;
- рівень межі суттєвості для переоцінки балансової вартості основних засобів;
- критерії суттєвості ознак, які свідчать про зменшення корисності об'єктів основних засобів.

У процесі перевірки адекватності застосовуваних оцінок щодо терміну корисного використання аудитор виконує процедури отримання доказів стосовного того, що встановлені терміни корисного використання основних засобів враховують:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо термінів використання об'єкта та інші фактори.

Відповідно до облікової політики підприємство може використовувати різні методи нарахування амортизації об'єктів обліку основних засобів, які відповідають умовам їх використання та функціональному призначенню.

При перевірці нарахування амортизації основних засобів аудитор оцінює:

- дотримання обраного обліковою політикою методу нарахування амортизації;
- охопленість основних засобів для нарахування амортизації ( чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації; чи не продовжується нарахування амортизації по об'єктах, повністю амортизованих; чи було призупинено нарахування амортизації на період перебування об'єктів на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні, консервації);
- періодичність нарахування амортизації. Періодичність повинна дорівнювати одному місяцю, нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання, припиняється нарахування амортизації починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.
- правильність віднесення суми амортизації до складу відповідних витрат.

Документальними джерелами перевірки є відомості нарахування амортизації у розрізі класифікаційних груп.

Застосовувані підприємством підходи до визначення терміну корисного використання та методів нарахування амортизації в ідеалі мають бути такими, щоб балансова (залишкова) вартість відповідного об'єкта на дату складання звітності відповідала його справедливій вартості. Проте цього неможливо досягти через існування певних невизначеностей, що є невід'ємною складовою професійного судження фахівців, які приймають рішення щодо застосовуваних облікових оцінок. З метою усунення можливих розбіжностей між балансовою

та справедливою вартістю об'єктів, які формуються внаслідок застосування облікових оцінок, періодично здійснюється їх переоцінка до рівня справедливої вартості.

Стандарти бухгалтерського обліку, які застосовують в Україні, визначають, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Від значення встановленого рівня суттєвості залежить необхідність проведення процедури переоцінки об'єктів обліку, що впливає на показники фінансової звітності. Таким чином, аудитор має проаналізувати застосовувані підприємством підходи до визначення рівня суттєвості для цілей переоцінки основних засобів, а також оцінити надійність процедур, використовуваних з метою проведення ідентифікації суттєвих відхилень між балансовою та справедливою вартостями об'єктів обліку.

Оцінка об'єктів основних засобів на дату складання звітності може змінюватися внаслідок проведення процедур їх переоцінки до справедливої вартості. 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.

Сьогодні підприємства мають право самі визначити межу суттєвості та приймати рішення щодо доцільності проведення переоцінки. Підприємство, як правило, переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво, більш як на 10% відрізняється від справедливої (ринкової). Переоцінка проводиться за рішенням керівництва і оформляється наказом по підприємству. Операції з переоцінки включають операції зі збільшення первісної вартості основних засобів та їх зносу – дооцінку, та операції зі зменшення первісної вартості основних засобів та їх зносу – уцінку.



Аудитор звертає увагу на наявність підтверджувальних документів про проведення операцій з переоцінки. Ними є: наказ керівництва про проведення переоцінки основних засобів всіх або окремо взятих груп; документи з перерахунку вартості основних засобів (акти переоцінки; експертний висновок, який підтверджують ринкову вартість об'єкта станом на дату переоцінки, а також інвентарні картки обліку основних засобів).

У випадку переоцінки об'єкта основних засобів проводиться переоцінка всіх об'єктів групи, до якої належить цей об'єкт. Переоцінюються усі діючі основні засоби; а також ті, які перебувають на консервації, у резерві; незавершеному будівництві, підготовлені до списання.

У ході аудиту встановлюють правильність здійснення процедури переоцінки, відображення відомостей про зміни первісної вартості основних засобів і суми зносу у регістрах аналітичного обліку. Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта визначається як добуток його первісної вартості та зносу до переоцінки на коефіцієнт переоцінки, який розраховується шляхом ділення справедливої вартості об'єкта на залишкову вартість. Порядок відображення результатів переоцінки залежить від того, проводиться переоцінка вперше чи повторно.

Якщо балансова (залишкова) вартість об'єкта основних засобів починає перевищувати його ринкову вартість (без врахування витрат на його реалізацію) або, розраховану у теперішніх цінах, вартість майбутніх грошових надходжень від використання такого об'єкта, то можна констатувати зменшення його корисності. Рекомендації щодо проведення дій з визначення об'єктом втрати його корисності подають П(С) БО 28 [57] та МСБО 36 [38].

У процесі аудиту операції із зменшення корисності основних засобів слід відрізняти від операцій з уцінки. Остання також проводиться за умови значної різниці між залишковою і справедливо (ринковою) вартістю об'єкта і зумовлює зміну його первісної вартості і суми зносу та відображає здешевлення об'єкта, що ж до зменшення корисності основних засобів, то її проведення веде до зміни лише суми зносу [26].

Зменшення корисності активу є втратою ним економічної вигоди у сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Остання характеризує більшу з двох оцінок: чисту вартість реалізації чи теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість. Чиста вартість реалізації визначається кон'юнктурою ринку, а майбутні чисті грошові надходження відображають технічні можливості об'єкта основних засобів, а саме їх спроможність виготовляти певні споживні вартості. Оскільки корисність об'єкта основних засобів може з часом змінюватися, то її охарактеризують як змінну величину.

Пропонуємо проводити процедуру зменшення корисності основних засобів за структурно-логічною схемою, яка подана у додатку Д. Перший етап на шляху організації бухгалтерського обліку зменшення корисності основних засобів полягає у відображенні у Наказі про облікову політику критерії суттєвості ознак, які свідчать про зменшення корисності об'єктів основних засобів та вимагають коригування їх оцінки. Зміст другого етапу – у проведенні інвентаризації об'єктів основних засобів підприємства перед складанням річної фінансової звітності. Включення даного етапу у структурно-логічну схему обумовлено тим, що одним із завдань інвентаризації виступає «виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих...», тобто знецінилися [87]. До складу інвентаризаційної комісії варто залучити фахівців з фінансового менеджменту, інвестиційного аналізу та маркетингу. Надалі, якщо не виявлено ознаки потенційних втрат від зменшення корисності, або виявлено, однак вони не відповідають критеріям суттєвості, інвентаризаційна комісія повинна надати документальне підтвердження цьому факту. У протилежному випадку, тобто за наявності ознак та їх відповідності критеріям суттєвості, на підставі складеного Акту інвентаризаційна комісія переходить до наступного (третього) етапу – проведення процедури зменшення корисності.

Для розрахунку теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від використання об'єкта основних засобів використовується ставка дисконту. Відповідно до П(С)БО 28 та МСБО 36 ставка дисконту «базується на ринковій ставці відсотка, що використовуються в операціях з аналогічними активами», ставка відсотка за можливими позиками або розрахована за методом середньозваженої вартості капіталу (WACC). Важливим моментом третього етапу є порівняння балансової (за лишкової) вартості активу із сумою його очікуваного відшкодування, та, за необхідності, розрахунку втрат від зменшення корисності.

Четвертим, і останнім, етапом проведення процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів є відображення в обліку та звітності втрат від зменшення корисності. Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, включаються до складу витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми зносу основних засобів. Якщо основні засоби відображаються в обліку за переоціненою вартістю, то сума зменшення корисності активу відноситься на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду [87].

Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. По основних засобах, які відображаються 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 (аналогічно відображенню в обліку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені) [57].

При проведенні аудиту слід звернути увагу облікового персоналу на те, що у випадку одночасного настання ситуації за якою одночасно виникає право на

проведення уцінки і на зменшення корисності об'єкта основних засобів, пріоритетним є право на зменшення корисності. Це право виникає і тоді, коли можлива сума уцінки більше від можливої суми зменшення корисності. І тому спочатку виконують процедуру зменшення корисності об'єкта, а після цього вивчають питання по зменшенню корисності, але вже з врахуванням даних, отриманих після виконання процедури зменшення корисності об'єкта. Даний факт пояснюється тим, що вартість є похідною від стану активу, а не навпаки.

### РОЗДІЛ 3

## АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І ЇЇ ВПЛИВ НА ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА

### 3.1. Сутнісна характеристика фінансового стану підприємства

Серед внутрішніх факторів, які впливають на прибутковість виокремлюють – обсяг і структуру активів підприємства та джерел їх фінансування, якість управління ними. Врахувати вплив цих факторів можна на підставі оцінювання фінансового стану, правильної інтерпретації отриманих результатів, своєчасного розроблення необхідних заходів щодо його зміцнення. Зазначене дозволить підвищити ефективність господарювання і розширити можливості розвитку підприємства.

У наукових колах існують різні підходи до визначення сутності фінансового стану підприємства. Даний факт призводить до застосування великої кількості показників, відсутності чіткого алгоритму їх визначення, що ускладнює оцінювання фінансового стану і використання результатів у практичній діяльності підприємств.

Досліджуючи сутнісну характеристику фінансового стану підприємства, визначимо теоретичні підходи, представлені у працях вітчизняних і зарубіжних науковців (табл.3.1).

У [10; 85; 86] фінансовий стан визначається як рівень ефективності або збалансованості фінансових ресурсів на певний момент часу. Виокремлення у цих визначеннях дати, на яку проводиться оцінювання фінансового стану, пов'язане з джерелом інформації. Ним є Звіт про фінансовий стан підприємства, який складається на певну дату, отже, і результати відображають оцінку на цю дату.

Деякі науковці [8; 29] трактують фінансовий стан як спроможність підприємства вести господарську діяльність.

## Підходи до визначення сутності фінансового стану підприємства

Автор, джерело	Сутність поняття
Базилінська О.Я. [6]	Фінансовий стан підприємства розглядається як сукупність показників, що характеризують наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів підприємства.
Білик М.Д. [8]	Фінансовий стан – реальна (на фіксований момент часу) і потенційна фінансова спроможність підприємства забезпечити певний рівень фінансування поточної діяльності, саморозвитку та погашення зобов'язань перед підприємствами й державою [2].
Бланк І.О. [10]	Фінансовий стан – це рівень збалансованості окремих структурних елементів активів і капіталу підприємства, а також рівень ефективності їх використання.
Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я., Саблук П.Т. [23]	Фінансовий стан – це комплексне поняття, що відображає якісну сторону його виробничої та фінансової діяльності та є результатом реалізації всіх елементів зовнішніх і внутрішніх фінансових відносин підприємства. Він характеризується системою показників, які відображають стан капіталу в процесі його кругообігу, здатність розраховуватися за своїми зобов'язаннями і забезпечувати ефективне фінансування своєї виробничої діяльності на певний момент часу.
Коломієць Н.О., Коломієць О.П. [29]	Фінансовий стан – це здатність (спроможність) підприємства фінансувати свою діяльність. Він характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, які необхідні для нормального функціонування підприємства, доцільністю їх розміщення та ефективністю використання, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними та фізичними особами, плато- спроможністю та фінансовою стійкістю.
Крамаренко Г.О., Чорна О.Є. [30]	Фінансовий стан являє собою найважливішу характеристику економічної діяльності підприємства в зовнішньому середовищі. Воно визначає конкурентоспроможність підприємства, його потенціал в діловій співпраці, оцінює, якою мірою гарантовані економічні інтереси самого підприємства і його партнерів щодо фінансових та інших відносин.
Поддєрьогін А.М. [49]	Фінансовий стан підприємства – це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.
Савицька Г.В. [69]	Фінансовий стан підприємства – економічна категорія, яка відображає стан капіталу в процесі його кругообігу та спроможність суб'єкта до саморозвитку на фіксований момент часу.
Томілін О.О., Лесюк А.С. [81]	Фінансовий стан сільськогосподарського підприємства – економічна категорія, яка відображає наявність, розміщення та ефективне використання активів, власного і позичкового капіталу на конкретну дату.
Цал-Цалко Ю.С. [85]	Фінансовий стан підприємства відображає на певний момент рівень ефективності використання ресурсів у господарській діяльності, або, кажучи точніше, ефективність функціонування механізмів економічної системи.
Шеремет А.Д., Негашев Є.В. [86]	Фінансовий стан підприємства характеризується структурою засобів (активів) і характером джерел їх формування (власного і позичкового капіталу, тобто пасивів).

Незважаючи на те, що фінансовий стан визначає спроможність підприємства здійснювати свою діяльність, таке визначення не відображає сутнісні характеристики фінансового стану підприємства.

Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я., Саблук П.Т., Поддєрьогін А. М. під фінансовим станом розуміють комплексне поняття, якому притаманна низка характеристик. Вважаємо позицію таких науковців однією з найбільш

обґрунтованих, бо вона безпосередньо відображає ознаки та напрями (показники), які визначають фінансовий стан.

Савицька Г.В., Томілін О.О., Лесюк А.С. вважають фінансовий стан економічною категорією. Ми розділяємо позицію О.О. Яцух і Н.Ю.Захарової [88], що така позиція вимагає детальнішого обґрунтування, бо будь-яка економічна категорія є поняттям, проте не кожне поняття є економічною категорією.

У [6] фінансовий стан розглядається як сукупність показників. Можна згодитися, що фінансовий стан можна оцінити системою показників, однак він не є такою сукупністю.

Враховуючи всі подані у табл. 3.1 визначення фінансового стану підприємства, вважаємо, що фінансовий стан підприємства є комплексним економічним поняттям, що відображає результат взаємодії різних фінансово-економічних факторів; представлений системою показників, які характеризують формування, наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів підприємства та визначають його конкурентоспроможність на ринку.

Обґрунтовуючи доцільність такого визначення, зазначимо, що кожне підприємство не може функціонувати ізольовано, завжди є певне середовище (зовнішнє і внутрішнє) в якому воно здійснює свою діяльність. У процесі аналізу зовнішнє й внутрішнє середовище підприємства розглядають як сукупність окремих компонент, які підлягають вивченню. Кожна із компонент, у свою чергу, містить сукупність факторів, які знаходять своє відображення в системі показників. Крім того, рух матеріальних і трудових ресурсів підприємства супроводжується формуванням та використанням грошових коштів. Наявність фінансових ресурсів, джерела їх формування, склад, ефективність їх використання відображають фінансовий стан підприємства, його розвиток та позицію у конкурентному середовищі.

На основі узагальнення праць науковців та нормативних актів [34; 61; 69; 72; 86; 88] визначено сукупність робіт з оцінювання фінансового стану підприємства (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Сукупність робіт з оцінювання фінансового стану підприємства

У нормативному акті з питань аналізу фінансового стану підприємства [61] вказано на необхідність проведення:

- горизонтального фінансового аналізу з метою вивчення динаміки окремих показників, розрахунок абсолютних і відносних змін, темпів росту (приросту) окремих показників за ряд періодів і визначення загальної тенденції їх зміни;
- вертикального фінансового аналізу з метою виявлення питомої ваги окремих структурних складових;
- порівняльного фінансового аналізу для зіставлення планових та фактичних показників, фактичних та нормативних, встановлених експертним шляхом;



- аналізу фінансових коефіцієнтів з метою визначення платоспроможності (ліквідності), оборотності активів, фінансової стійкості тощо;

- факторний фінансовий аналіз з метою оцінки впливу окремих факторів на рівень відповідних результативних показників.

Варто зазначити, що класифікація груп, їх склад і алгоритми розрахунку показників, які містять нормативні документи, а також подані у працях науковців, часто різняться між собою, що свідчить про відсутність єдиного підходу до оцінювання фінансового стану підприємства.

Оцінити фінансовий стан можна на підставі використання таких п'яти груп показників: майнового стану, фінансової стійкості, прибутковості, ділової активності.

Майновий стан є однією з характеристик фінансового стану підприємства, за допомогою якої оцінюють склад, структуру та динаміку майна та джерел його формування на підставі використання горизонтального і вертикального аналізу. До основних показників майнового стану підприємства відносять: частку основних засобів в активах підприємства; коефіцієнт зносу основних засобів (у т.ч. активної їх частини); коефіцієнт оновлення і вибуття основних засобів; частку активів виробничого призначення.

Фінансова стійкість підприємства визначається коефіцієнтом загальної, проміжної і абсолютної ліквідності, показником робочого капіталу; коефіцієнтом забезпеченості оборотним активів власним оборотним капіталом; коефіцієнтом маневрування власного капіталу; коефіцієнтом автономії; коефіцієнтом співвідношення позикових і власних коштів.

Для оцінювання прибутковості підприємства застосовують систему показників рентабельності (рентабельність активів; рентабельність основних засобів; рентабельність діяльності; окремих видів продукції і т.п.).

Ділова активність відображає зусилля підприємства з просування на ринках продукції, праці і капіталу. Оцінювання ділової активності проводять за такими напрямками:

- рівень планових показників, забезпечення необхідних темпів їх зростання;
- рівень ефективності використання ресурсів підприємства.

Найбільш наочно рівень ділової активності підприємства представлений показниками, які характеризують тривалість і швидкість обороту активів і капіталу.

Фінансовий стан підприємства може бути стійким, нестійким та кризовим. Якщо підприємство здатне своєчасно фінансувати свою діяльність виконувати зобов'язання, підтримувати платоспроможність і інвестиційну привабливість, то це є свідченням стійкості фінансового стану і навпаки.

Стійкість фінансового стану підприємства залежить від результатів його діяльності. Успішне виконання виробничих та фінансових завдань позитивно впливає на фінансовий стан підприємства і навпаки. При невиконанні плану виробництва та продажу продукції, рості собівартості зменшується дохід і сума прибутку і, як наслідок – погіршення фінансового стану підприємства. Це свідчить, що стійкий фінансовий стан є результатом грамотного, вмілого управління всім комплексом факторів, які визначають результати господарської діяльності підприємства.

### **3.2. Аналіз стану та руху основних засобів**

Основні засоби є важливою складовою необоротних активів підприємства, і майна підприємства в цілому. Їх обсяг, структура, рівень придатності, ефективність використання впливає на фінансовий стан підприємства.

Починають аналіз основних засобів з вивчення стану, обсягу та динаміки основних засобів. Оцінюючи ріст обсягу основних засобів і збільшення їх частки в майні, необхідно врахувати наслідки таких змін. Зрозуміло, що питома вага основних засобів в активах підприємства визначається галузевими особливостями діяльності, однак її необґрунтоване збільшення веде до погіршення структури балансу, зниження показників ліквідності, оборотності

капіталу, величини власного оборотного капіталу. Це зменшує забезпеченість поточної діяльності власним оборотним капіталом, що веде до погіршення фінансової стійкості підприємства. Однак, основні засоби є важливою складовою виробничого потенціалу підприємства, і їх нестача негативно впливає на виробничий процес. Задля підвищення ефективності господарювання необхідно, щоб ріст необоротних активів не перевищував росту оборотних, а темпи росту основних засобів не перевищували темпів росту обсягу виробленої, реалізованої продукції, прибутку. Такі тенденції не сповільняють оборотність капіталу, зумовлюють ріст показників капіталовіддачі, рентабельності основних засобів, тобто свідчать про підвищення ефективності використання капіталу.

Враховуючи негативні наслідки збільшення вартості основних засобів для фінансового стану підприємства, виникає необхідність детальної оцінки доцільності відволікання фінансових ресурсів підприємства на ці вкладення. Тому у процесі аналізу слід вивчити технічний рівень розвитку виробництва, склад, структуру, показники руху, технічний стан та забезпеченість підприємства основними засобами.

У табл. 3.2 оцінимо динаміки необоротних активів взагалі, і основних засобів зокрема, у складі активів товариства на основі додатків Ж і З. На підставі розрахунків здійснених у табл. 3.2 можна стверджувати, що товариство на кінець 2018 року володіло майном на суму 24898 тис. грн. Протягом 2018 року його облікова вартість зросла на 2822 тис. грн. або на 12,8%, що є позитивною тенденцією. У структурі активів товариства більшою є частка оборотних активів. За 2018 рік вона зросла на 0,3%. Цю тенденцію варто також вважати сприятливою, адже вона свідчить про ріст рівня мобільності активів. На товаристві у 2018 році продажу і валовий прибуток зростали швидше, ніж інвестиції основні засоби. На кінець 2018 року вартість основних засобів складає 9820 тис. грн. або 39,4% всіх активів підприємства і, 95,4% необоротних активів. Абсолютний приріст основних засобів за рік – 1538 тис. грн. або 18,6%.

Таблиця 3.2

## Оцінка складу, структури і динаміки активів товариства за 2018 рік

(тис. грн.)

Групи основних засобів	на початок 2018 року		на кінець 2018 року		динаміка		
	у сумі	у %	у сумі	у %	абсолютна	відносна, %	у структурі, %
1. Необоротні активи	9192	41,6	10284	41,3	1095	11,9	-0,3
у т.ч. основні засоби	8282	37,5	9820	39,4	1538	18,6	1,9
2. Оборотні активи	12884	58,4	14614	58,7	1730	13,4	0,3
Разом активів	22076	100	24898	100	2822	12,8	-

Співвідношенням вартості окремих видів основних засобів до загальної їх вартості і визначається їх структура і питома вага активної і пасивної частини. Зіставленням структури основних засобів за ряд періодів виявляється динаміка і напрямки її зміни. Підвищення питомої ваги активної частини основних засобів характеризує прогресивність їх структури, ріст технічної оснащеності підприємства, сприяє збільшенню випуску продукції і росту фондівіддачі і тому заслуговує позитивної оцінки. В той же час відсутність пасивної частини, її низька частка свідчить про відсутність нормальних умов праці, веде до травматизму, до плинності кадрів, знижує продуктивність праці.

Проаналізуємо структуру основних засобів та її динаміку з використанням даних товариства (табл.3.2). Дані таблиці свідчать, що найбільшу частку у складі основних засобів займають машини і обладнання. За рік їх вартість збільшилася на 1348 грн. або 36,4%. Товариство обладнане тунельними печами німецького виробництва БН-50, що є найбільш придатними для випікання класичного житнього українського хліба («Український» та «Дарницький»).

Також на хлібозаводі змонтована тунельна піч ПХС3-25 – вона дає можливість випікати батони і подові пшеничні сорти хліба. Хліб і батони випечені на тунельних печах мають характерні смакові якості, відповідають

стандартам, що були розроблені ще радянськими технологічними інституціями. Для випікання здоби, булочок, калачів на підприємстві використовують сучасні німецькі печі «Вінклер», «Матадор», «Рототерм», які дають можливість досягнути найвищої якості згаданих виробів.

Таблиця 3.2

Оцінка складу, структури і динаміки основних засобів  
товариства за 2018 рік

(тис. грн.)

Групи основних засобів	На початок 2018 року		На кінець 2018 року		Динаміка		
	у сумі	у %	у сумі	у %	абсолютна	відносна, %	у структурі, %
Земельні ділянки	1188	14,3	1388	14,1	200	16,8	-0,2
Будинки, споруди та передавальні пристрої	2696	32,6	2450	24,9	-246	-9,1	-7,7
Машини та обладнання	3698	44,7	5046	51,4	1348	36,4	6,7
Транспортні засоби	642	7,8	852	8,8	210	32,7	1,0
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	58	0,6	54	0,5	-4	-6,9	-0,1
Інші основні засоби	-	-	30	0,3	30	100,0	0,3
Разом	8282	100	9820	100	1538	18,6	-

Позитивною тенденцією в динаміці основних засобів є перевищення темпів росту активної частини основних засобів над пасивною. Саме така ситуація спостерігається у товаристві. Це свідчить про правильну економічну політику підприємства щодо підвищення ефективності використання основних засобів.

У процесі аналізу виділяють частку основних засобів щодо яких існують обмеження права власності, частку основних засобів, що перебувають у заставі, тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція), вилучені для продажу і т.п.

Характеристику руху основних засобів дають коефіцієнти оновлення і вибуття.

Коефіцієнт оновлення розраховують шляхом ділення вартості основних засобів, які надійшли за аналізований період до їх вартості на кінець періоду. Цей показник вказує на частку нових основних засобів. Якими володіє підприємство на кінець періоду.

Коефіцієнт вибуття визначають діленням вартості вибулих основних засобів до первісної вартості основних засобів на початок звітного періоду. Вказаний коефіцієнт відображає ту частину основних засобів, яка вибула протягом року через зношеність та інші причини.

Коефіцієнти оновлення і вибуття розраховують як у цілому по всіх основних засобах, так і по активній їх частині. Їх потрібно розглядати взаємопов'язано. При перевищенні темпів оновлення основних засобах над темпами вибуття свідчить, що оновлення відбувається за рахунок придбання нових основних засобів, а не за рахунок заміни морально і фізично застарілих об'єктів. Це приводить до нагромадження застарілого устаткування і стримує ріст економічної ефективності основних засобів.

Технічний стан основних засобів характеризується коефіцієнтами зносу, придатності, їх віковим складом. На підставі зіставлення суми зносу основних засобів за аналізований період з їх первісною вартістю, розраховують коефіцієнт зносу. Різниця між одиницею і коефіцієнтом зносу є коефіцієнтом придатності. Кількісне значення цього показника можна також розрахувати, зіставивши залишкову і первісну вартість основних засобів на кінець аналізованого періоду.

Цілком зрозуміло, що чим нижчий коефіцієнт зносу, тим кращий технічний стан основних засобів. Показники технічного стану залежать від коефіцієнтів оновлення і вибуття: чим більше коефіцієнт вибуття наближається до коефіцієнта оновлення, тим нижчий рівень зносу і кращий технічний стан основних засобів.

Варто відмітити, що перераховані показники умовно оцінюють технічний стан основних засобів, що, у певній мірі, обмежує їх аналітичні

можливості, адже величина зносу залежить від прийнятого на підприємстві методу нарахування амортизації.

Проаналізуємо коефіцієнти руху основних засобів товариства (табл.3.3.).

Таблиця 3.3

Оцінка руху та технічного стану основних засобів товариства за 2018 рік  
(тис. грн.)

№	Показники	На початок року	На кінець року
1	Первісна вартість основних засобів	11790	14708
2	Надійшло в звітному періоді основних засобів	x	3024
3	Коефіцієнт оновлення		0,206
4	Вибуло в звітному періоді основних засобів	x	106
5	Коефіцієнт вибуття		0,008
6	Сума зносу	3508	4886
7	Коефіцієнт зносу	0,298	0,332
8	Коефіцієнт придатності	0,702	0,668

Дані таблиці 3.3 свідчать, що на кінець 2018 року 33,2% вартості основних засобів товариства вже відшкодовані амортизаційними відрахуваннями. Кількісне значення коефіцієнта оновлення вказує на те що у кінці 2018 року частка нових основних засобів складає 20,6%. За звітний період через зношеність та інші причини вибуло 8,0 % основних засобів.

Для оцінювання технічного стану основних засобів ще застосовують показники його вікового складу. У ході аналізу діюче (і наявне) обладнання ділиться на види, а в середині них – за строками служби. Потім визначається частка кожної вікової групи у загальній його кількості. Середній вік роботи обладнання визначають за допомогою середньоарифметичної зваженої для інтервального ряду. На підставі зіставлення фактичних термінів використання обладнання з нормативними, оцінюють його технічний стан та розробляють програми капітального інвестування.

Забезпеченість підприємства основними засобами характеризується показниками фондо-, техноенергоозброєності праці, а також наявністю, складом і відповідністю фактичного стану машин і обладнання, необхідному для виконання планового обсягу виробництва продукції. У ході аналізу

визначають динаміку і темпи зміни показників. Темпи росту фондо- і техноозброєності праці зіставляються з темпами росту продуктивності праці. Рациональним є співвідношення, при якому темпи росту продуктивності праці випереджують темпи росту фондо- і техноозброєності.

Для обґрунтування доцільності інвестицій в основні засоби потрібно оцінити технічний рівень виробництва. Для цього у [71] запропоновано застосувати систему показників, яку об'єднано у три групи (рис. 3.2) [71].



Рис. 3.2. Сукупність показників технічного рівня виробництва [71]

Функціональні і ресурсозберігаючі показники характеризують технічну досконалість і економічну ефективність основних засобів, яка потрібна для виробництва якісної продукції; природоохоронні – безпечність і екологічність виробничих процесів.

Показники технічного ефекту відображають технічну досконалість основних засобів відповідно до їх призначення (точність обробки, потужність, вантажопідйомність, електропровідність і т.п.). Сукупність цих показників залежить від галузі використання та особливостей функціонального призначення основних засобів.

Показники надійності вказують на тривалість і повноту прояву технічного ефекту, здатність зберігати технічні характеристики при використанні (довговічність, безвідмовність, ремонтпридатність).

Показники ергономічності застосовують для оцінювання впливу основних засобів на працездатність і продуктивність людини. Ними є:



- гігієнічні показники, які вказують на відповідність основних засобів діючим санітарно-гігієнічним нормам і рекомендаціям;
- антропометричні – відображають відповідність об'єкта основних засобів розміру і формі людського тіла (чи його частин);
- фізіологічні – відображають відповідність об'єкта основних засобів фізіологічним характеристикам людини ( швидкісним, силовим можливостям людини, порогам слуху, зору і ін.).

Показники естетичності – це показники зовнішнього вигляду основних засобів (оригінальність форми, відповідність форми і функцій, розташування керуючих пристроїв, оформлення шкал і деталей управління і т.д.). Показники ресурсозбереження відображають економічну ефективність основних засобів. До них відносять показники технологічності конструкції та ресурсомісткості робочого процесу.

До показників технологічності конструкції відносять тих, які характеризують витрати матеріальних, паливно-енергетичних ресурсів на виробництво продукції, а також показники продуктивності, які відображають здатність основних засобів перетворювати певну кількість вхідних ресурсів у кінцеві продукти праці за одиницю часу. Показники ресурсомісткості дозволяють визначити обсяг матеріальних ресурсів, потрібних для технічного обслуговування та ремонту основних засобів.

Показники екологічності дозволяють визначити хімічний, звуковий, біологічний, радіаційний та ін. вплив основних засобів (при їх експлуатації) на навколишнє середовище. За допомогою показників безпеки можна визначити рівень захищеності здоров'я персоналу підприємства від шкідливих впливів основних засобів (наприклад, час спрацювання захисних пристроїв у разі виникнення аварійної ситуації і т.д.).

У процесі аналізу необхідно встановити, чи відповідає технічний рівень виробництва світовим стандартам, переважає чи поступається їм. Для цього використовують наступні якісні рівні:

- фактичний технічний рівень виробництва на конкуруючих підприємствах і підприємствах-партнерах вітчизняних ринків;
- плановий – потрібний для забезпечення та підтримання конкурентоспроможності продукції на зарубіжних ринках, досягнення оптимально допустимих значень функціональних, ресурсозберігаючих і природоохоронних показників;
- потенційний – потрібний для досягнення максимальних значень показників технічного розвитку виробництва на основі новітніх досягнень.

Для проведення порівняння показників фактичного рівня основних засобів з базовими (у відповідності з прийнятою вище класифікацією) застосовують методи рейтингових оцінок об'єктів аналізу.

Джерелом інформації для оцінки технічного рівня виробництва слугує нормативно-технічна документація, акти випробувань, публікації у періодичній пресі, матеріали виставок, симпозіумів, конференцій, патенти та інша виробничо-економічна, науково-технічна інформація.

Підводячи підсумок вищевикладеному, можна стверджувати, що результати аналізу технічного рівня виробництва дозволять обґрунтувати необхідність інвестицій в основні засоби підприємства, розробити програму його технічного розвитку.

### **3.3. Аналіз ефективності використання основних засобів**

Ефективність використання основних засобів характеризується системою показників, сутність яких подана на рис. 3.3.

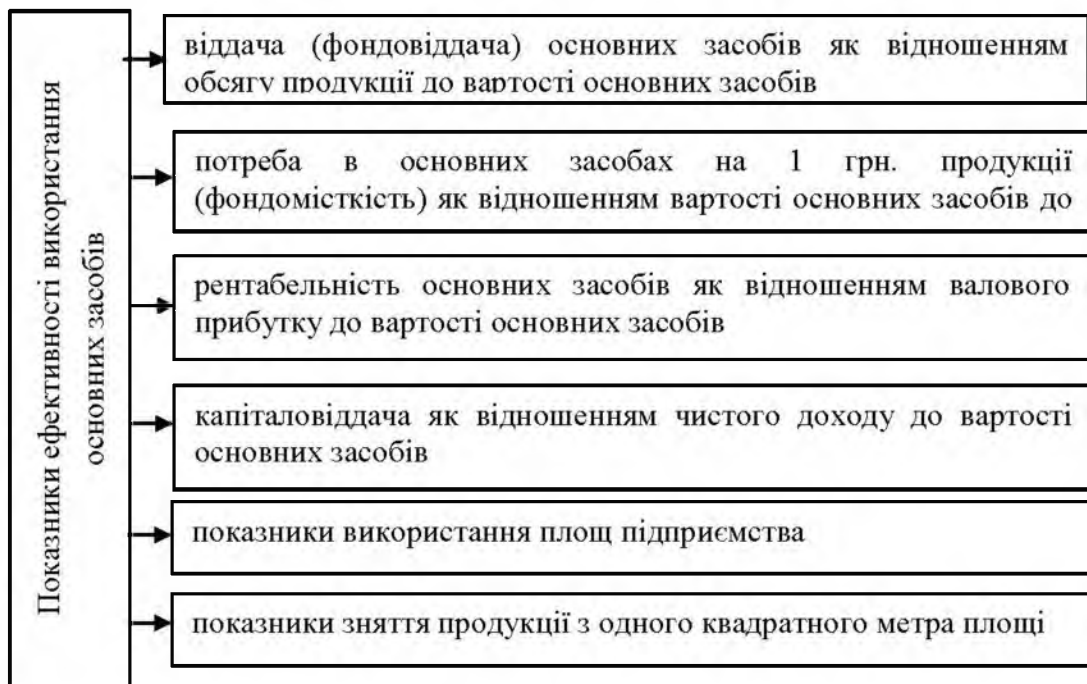


Рис. 3.3. Сукупність показників оцінювання ефективності використання основних засобів

Огляд літератури свідчить, що науковцями в аналітичних дослідженнях основних засобів застосовуються такі показники як «фондовіддача», «фондомісткість», «фондоозброєність». Однак після прийняття Податкового кодексу України термін «основні фонди» не застосовують у фінансовому обліку та податкових розрахунках. У зв'язку з цим підтримуємо позицію Самбурської Н. І. [70] про необхідність використання єдиного категоріального апарату в обліку й аналізі та пропонуємо змінити назву показників «фондовіддача» на «віддача основних засобів», «фондоозброєність» – «озброєність основними засобами», «фондомісткість» – «потреба в основних засобах на 1 грн продукції». У подальшому дослідженні будемо використовувати запропоновані назви показників.

Віддача основних засобів є одним із основних показників ефективності використання основних засобів. Її можна порахувати як за всіма основними засобами, так і за активною їх частиною. Взаємозв'язок між загальною віддачею основних засобів і віддачею їх активної частини можна представити так:

$$\Phi B = ПВ \cdot \Phi B_a,$$

де:  $ПВ$  – частка активної частини основних засобів у загальній їх вартості;  
 $\Phi B_a$  – віддача активної частини основних засобів.

Факторний аналіз зміни віддачі основних засобів проводять з використанням методів елімінування.

Віддача активної частини основних засобів є складним фактором, який можна деталізувати на фактори другого і наступних порядків. Факторну модель формування віддачі основних засобів можна розширити, якщо обсяг продукції ( $ОП$ ) додати як добуток кількості одиниць обладнання ( $K_{об}$ ) на продуктивність одиниці обладнання ( $П_{об}$ ) [71]:

$$ОП = K_{об} \times П_{об}.$$

У свою чергу, продуктивність одиниці обладнання буде формуватися під дією факторів, взаємозв'язок яких можна представити такою детермінованою моделлю [71]:

$$П_{об} = K_{\delta} \cdot K_3 \cdot T_{pz} \cdot B_{вз},$$

де:  $K_{\delta}$  – кількість відпрацьованих днів одиницею обладнання;

$K_3$  – коефіцієнт змінності;

$T_{pz}$  – тривалість робочої зміни;

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

Тоді, факторна модель формування обсягу продукції буде виглядати так [71]:

$$ОП = K_{об} \cdot K_{\delta} \cdot K_3 \cdot T_{pz} \cdot B_{вз},$$

де:  $K_{об} \cdot K_{\delta}$  – кількість відпрацьованих машино-днів;

$K_{об} \cdot K_{\delta} \cdot K_3$  – кількість відпрацьованих машино-змін;

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

Середньорічна вартість активної частини основних засобів є добутком кількості одиниць однотипного обладнання на його вартість [71].

Узагальнюючи вищевикладене, можна вказати на основні фактори зміни віддачі основних засобів. Ними є:

- рівень екстенсивного використання обладнання (кількість одиниць обладнання і тривалість їх роботи; низький коефіцієнт змінності та наявність невстановленого обладнання знижує рівень його екстенсивного використання);
- вартість основних засобів (кількості одиниць обладнання, ціна їх придбання, зміни вартості у зв'язку з переоцінкою);
- структурні зрушення в складі основних засобів;
- рівень інтенсивного використання обладнання (потужність та продуктивності обладнання, його модернізація)..

Оцінимо ефективність використання основних засобів товариства на підставі даних поданих у табл. 3.4

Таблиця 3.4

Оцінка показників ефективності використання основних засобів товариства за 2017-2018 роки

Показники	2017 рік	2018 рік	Динаміка
1. Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	34954	91436	56482
2. Середня вартість основних засобів, тис. грн.	8846	9052	206
2.1. у т.ч. активної частини, тис. грн.	3122	4372	1250
3. Валовий прибуток, тис. грн.	770	1606	836
4. Віддача основних засобів, грн.	9,95	10,10	0,15
5. Віддача активної частини основних засобів, грн.	11,19	20,91	9,72
6. Коефіцієнт рентабельності основних засобів	0,09	0,18	0,09

Подані у табл. 3.4 вказують на те, що ефективність використання основних засобів у 2018 році є досить високою. Так, кожна гривня, вкладена в основні засоби, принесла підприємству продукції на суму 20,91 грн., валового прибутку – 0,18 грн. У 2018 році простежується позитивна тенденція: ефективність використання основних засобів покращується.

Під час аналізу оцінюють ефективність використання площ підприємства, адже раціонально використовуючи площі, можна збільшити обсяг продукції з одного квадратного метра та отримати більш ефективну господарську діяльність. У ході аналітичних досліджень використовують такі категорії площ: наявна – загальна площа, яку має підприємство; виробнича – площа, на якій здійснюється виробничий процес; площа зайнята під

обладнанням – це частина виробничої площі, де стоїть обладнання. Шляхом ділення виробничої площі на наявну, а площі, зайнятої під обладнанням на виробничу визначають коефіцієнти використання відповідно наявної та виробничих площ підприємства. Поділивши обсяг продукції на площу, зайняту під обладнанням, на виробничу площу, розраховують показники зняття продукції з одного квадратного метра цих площ. Якщо у структурі площ підприємства збільшується частка виробничих площ, а в них – площ, зайнятих під обладнанням, то така тенденція є сприятливою. За таких умов підвищується ефективність господарювання, адже збільшується випуск продукції з одиниці вартості основних засобів та з одного квадратного метра площі підприємства.

Раціональне використання виробничих площ дозволяє отримати більш ефективну структуру основних засобів.

Підвищити ефективність використання основних засобів можна екстенсивним і інтенсивним шляхами.

Вивчення екстенсивного використання обладнання здійснюють на підставі аналізу календарного, режимного, планового та фактичного фондів часу роботи обладнання [81]. Календарний фонд машинного часу є добутком кількості одиниць встановленого обладнання, кількості календарних днів в аналізованому періоді та кількості годин за добу. Режимний фонд машинного часу менший за календарний на кількість святкових вихідних, неробочих днів, міжзмінних перерв. Його визначають як добуток кількості робочих днів в аналізованому періоді, кількості змін, тривалості зміни і на кількості одиниць встановленого обладнання. Плановий фонд машинного часу менший за режимний на величину запланованих простоїв устаткування у зв'язку з капітальним та планово-попереджувальним ремонтом і т.д.). Фактичний фонд машинного часу менший за плановий на величину позапланових простоїв.

Шляхом ділення фактичного фонду машинного часу на календарний, режимний і плановий визначають коефіцієнти використання календарного, режимного, планового фондів машинного часу.

Важливе значення в аналізі екстенсивного використання обладнання має оцінка змінності його роботи. Коефіцієнт змінності відображає кількість змін, які в середньому відпрацювала одиниця обладнання. Під час аналізу фактичне значення коефіцієнта змінності порівнюють з плановим і фактичним за ряд минулих років та визначають динаміку і напрямки його зміни, виявляють причини відхилень і можливості росту. Основними причинами втрат машинного часу можуть бути незабезпеченість матеріалами, енергією, інструментами, запчастинами для ремонту основних засобів; технічна несправність устаткування; порушення в співвідношенні між окремими видами обладнання у технологічному процесі.

Коефіцієнт екстенсивного навантаження, який визначається діленням фактичної фонду машинного часу на плановий, використовують для узагальнюючої характеристики екстенсивного використання обладнання.

Коефіцієнт інтенсивного навантаження розраховують шляхом зіставлення фактичного та планового випуску продукції за одну машино-годину.

Множенням коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного навантаження розраховують коефіцієнт інтегрального навантаження, який вказує на загальний рівень використання обладнання за часом і продуктивністю.

Закінчують аналіз вивченням впливу факторів екстенсивного та інтенсивного використання обладнання на показники їх річної продуктивності, обсяг виробництва і підраховують можливості росту. В основу алгоритму розрахунку покладено факторну модель формування обсягу продукції за рахунок факторів засобів праці та методи факторного аналізу.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис... к.е.н: 08.00.04. Львів, 2013. 20 с.
2. Адамс Р. Основы аудита; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. М.: Аудит. СНИТИ, 1995. 393 с
3. Аренс Е., Лоббек Дж. Аудит . пер. с англ. /под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995.
4. Аудит: методика документування : нав. посібник / під ред. Пилипенка І.І. К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457 с.
5. Аудит: підручник / О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
6. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика. К.: Центр учбової літератури, 2011. 328 с.
7. Беренда Н.І. , Хабенко О.В. Особливості інвентаризації виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2015. №1. С. 125-127
8. Білик М.Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств. *Фінанси України*. 2005. № 3. С. 117–128.
9. Бланк И.А. Управление инвестициями предприятия. К.: «Ника-Центр», 2003. 480 с.
- 10.Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. К.: Ника-Центр,1999. 528с.
11. Бланк І.А., Гуляєва Н.М. Інвестиційний менеджмент: підручник. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. 398 с.
12. Богацька Н.М. Аналіз основних засобів підприємства : навч. посібн. URL: <http://bogatska-analiz-osnovnih-zasobiv-pidpriemstva> (дата звернення 18.08.2019).



13. Бразілій М.Н., Тимошенко М.М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. *Економіка та держава*. 2011. №24. С. 104-109.
14. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2006. 1024 с.
15. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І, Мороз А.С., Воськало В.І., Корягін М.В. та ін./ за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. 6-те вид. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», (Інформаційно-видавничий цент «Інтелект +! Інституту післядипломної освіти), «Інтелект – Захід», 2007. 1200с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. посіб. / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. К. : Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
17. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2014. 500 с.
18. Голов С.Ф. , Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посібник. К.: Лібра, 2001. 840с.
19. Господарський кодекс України 16.01.2003 № 436-IV. Дата оновлення 17.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> ( дата звернення 18.09.2019).
20. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 3(21). Ч. 2. С. 23–31.
21. Гринько А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи.. Харків. : ХДАТОХ, 2012. 277 с.
22. Гуменюк А.Ф. Аудит капітальних вкладень в основні засоби як запорука ефективності стратегічного управління промисловими підприємствами в умовах реструктуризації. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2006. № 12. С.108-114.

23. Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я., Саблук П.Т. Фінансовий словник-довідник. К.: ІАЕУААН, 2003. 507 с.
24. Жадан Т.А., Лозова Н.В. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект. *Глобальні на національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 8. С.111-116.
25. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2011. №1. С.3-6.
26. Жмайлова О. Г., Ляшенко В.О. Особливості оцінки зменшення корисності об'єктів основних засобів. *Materialy X Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Naukowa myśl informacyjnej powieki - 2014»*. Volume IV. *Ekonomiczne nauki: Przemysł. Nauka i studia*. – 112 s. (S. 19–24).
27. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. К. : Кондор, 2006. 356 с.
28. Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 10. Ч.1. С.419-423.
29. Коломієць Н.О., О.П. Коломієць. Методологічний аспект оцінки фінансового стану як основи ефективного управління підприємством. URL: <http://journals.urau.ua/index.php/wissn021/article/viewFile/99627/94703> (дата звернення 17.08.2019).
30. Крамаренко Г.О., Чорна О.Є. Фінансовий аналіз : підручник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 392 с.
31. Кругляк Б., Гуменюк А. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. №7. С.50-59.
32. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. Фінансовий облік. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 418с.
33. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с
34. Методика проведення поглибленого аналізу фінансового-господарського стану підприємств та організацій. Наказ Агентства з питань

запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 .06.97 р. № 81. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97> (дата звернення 20.09.2019).

35. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561. Дата оновлення 30.12.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>. (дата звернення 18.06.2019).

36. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства. Наказ Міністерства економіки N 1361 від 26.10.2010. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v\\_451800-01](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_451800-01) (дата звернення 18.09.2019).

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення 19.09.2019).

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047) (дата звернення 21.09.2019).

39. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року). URL: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення 19.05.2019).

40. Мордвінцева Т.В., Стулей К.О. Основні засоби підприємства: економічна сутність. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2 .С.90-94.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 20.06.2018. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 06.09.2019).

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів

України 12.10.2010 № 1202. Дата Оновлення 28.03.2016. (дата звернення 18.08.2019).

43. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях. *Аграрна економіка*. 2012. Т. 5. № 3-4. С. 181–187.

44. Німець Л.В. Аналіз підходів до визначення поняття «основні засоби». *Управління розвитком*. 2013. №23. С.62-64.

45. Обушак Т.А. Сутність фінансового стану підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 9. С. 92-100.

46. Огійчук М.Ф., І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна Аудит: організація і методика аудиту : навч. посіб. 2-ге видання. К.: Алерта, 2012. 664 с.

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

48. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 16.05.2019. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 19.10.2019).

49. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : навч. посіб. К.: КНЕУ, 2000. 406 с.

50. Подолянчук, О.А. Процедури одержання аудиторських доказів. *Економічний часопис-XXI*. 2014. №1-2. С. 60-63

51. Подольська В.О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 488с

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. Дата оновлення 18.06.2015. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 06.05.2019).

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779. Дата оновлення 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07> (дата звернення 06.05.2019).

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. Дата оновлення 12.12.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 06.05.2019).

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 14 «Оренда». Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 Дата оновлення 08.02.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення 06.09.2019).

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 Дата оновлення 08.02.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (дата звернення 06.05.2019).

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 Дата оновлення 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення 06.09.2019).

58. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення 04.10.2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 18.09.2019).

59. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ. Дата оновлення 18.09.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 19.08.2019).

60. Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів». Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.1997 р. № 507. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0507217-97> (дата звернення 19.09.2019).

61. Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки. Наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р. № 170. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06> (дата звернення 19.09.2019).

62. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=uk> (дата звернення 18.09.2019).

63. Про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації. Наказ Міністерства фінансів України від 26.01.2001 № 49/121. Дата оновлення 04.01.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01> (дата звернення 14.09.2019).

64. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку» № 291 від 30.11.99р. і Інструкція по його використанню. Наказ Мінфіну України. Дата оновлення 08.02.2014. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>. (дата звернення 10.08.2019).

65. Про затвердження типових форм первинного облік з основних засобів. Наказ міністерства статистики України № 352 від 29.12.95. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95>.

66. Про інвестиційну діяльність. Закон України від 18.09.91 № 1560-XII Дата оновлення 08.06.2017. URL: // <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 18.09.2019).

67. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010 260с.

68. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління: монографія. Тернопіль: Карт – бланш, 2006. 178 с.

69. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. пособие. 7-е изд., испр. Мн.: Новое издание, 2002. 704 с.

70. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. с. 289.

71. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник/ за ред. проф. Р.В.Федоровича. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

72. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. К. : Ліра-К, 2013. 384 с.

73. Смоляр Л. Г., Овчарик Р. Ю., Кам'янська О. В. Облік і аудит : навч. К. : Ліра-К, 2013. 616 с.

74. Смержанюк Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю. *Молодий вчений*. 2015. №2. С. 66-69

75. Статистичні бюлетені «Основні засоби» за 2013-2017 роки. Державна служба статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/06/Archozbl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/06/Archozbl.htm)

76. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб.; 2-ге вид., перероб. і доп. К., 2012. 647 с.

77. Титаренко О.С. Сутнісна характеристика фінансового стану. *Фінанси і кредит. Вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2012. № 3 (54). С.177-181.

78. Ткач Н.О. Переоцінка основних засобів : нюанси обліку. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка»*. 2012. №2 (58). С. 197-203.

79. Ткаченко Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні. *Вісник економічної науки України*. 2012. №2. С. 161-165.

80. Ткачук С.В. Основні засоби: аналіз сутнісних та структурних характеристик. *Наукові праці НУХТ*. 2018. № 32. С. 140-143.

81. Томілін О.О., Лесюк А.С. Сутність та оцінка фінансового стану сільськогосподарського підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск. 14. С. 561 - 566.

82. Україна в цифрах 2017 : статистичний збірник/ за ред. І.Є.Вернера. Київ. Державна служба статистики. 2018. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/2018/zb/08/Ukr\\_cifra\\_2017\\_u.pdf](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/08/Ukr_cifra_2017_u.pdf)
83. Фінансовий облік/ Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – 3-є вид. дооп. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 418с.
84. Фл. Дефиз, Г.Дженик, М.О'Рейлли, М. Хирш. Аудит МОНТГОМЕРИ Р.; пер. с англ. /под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
85. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз : підручник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 566 с.
86. Шеремет А.Д., Е.В. Негашев. Методика фінансового аналізу діяльності комерційних організацій. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2008. 208 с.
87. Яцунська О.С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти. Бізнесінформ.2016. № 8. С. 130-139.
88. Яцух О.О., Захарова Н.Ю. Фінансовий стан підприємства та методика його оцінки. *Вчені записки ТНУ ім. В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління.* 2018. Т.29(68), №3. С.173-180.